

# НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Бурцев В.В., д.э.н., аудитор, ЗАО «Ин-Аудит»

*Московский государственный университет  
им. М.В. Ломоносова*

### 1. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СТРУКТУРЫ СИСТЕМЫ ОРГАНОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

#### 1.1. Основы построения организационной структуры государственного финансового контроля

Во всех государствах в зависимости от специфики их устройства сложились свои системы органов ГФК. Тем не менее, организация и деятельность контрольно-ревизионных сетей в зарубежных странах так или иначе базируется на общих принципах, выработанных многолетним международным опытом<sup>1</sup>. Органы ГФК тесно взаимодействуют с органами государственной власти, направляют им материалы по итогам контрольных мероприятий, оказывают консультации, производят анализ и дают заключения по финансово-хозяйственным (бюджетно-финансовым) вопросам, использованию государственных ассигнований на различные цели и т.д.

Высшим звеном государственного финансового контроля в демократических странах принято считать орган контроля по линии законодательной (представительной) власти. В силу своего особого статуса эти органы представляют систему внешнего (по отношению к исполнению бюджета и иным процедурам государственного управления) финансового контроля. Как правило, во всех странах существуют специальные институты *парламентского контроля* (или контроля по линии законодательной – представительной - власти). В большинстве государств они играют заметную и достойную роль в социально-экономической и политической жизни. Например: в США - Главное контрольное (бюджетно-контрольное) управление Конгресса, в Великобритании - Национальное контрольно-ревизионное управление, в Канаде - Ведомство Генерального ревизора, в Польше - Высшая контрольная палата, в Японии - Контрольно-ревизионное управление, в Индии - парламентские комитеты государственной отчетности и бюджетных ассигнований, в Бразилии - Федеральный счетный суд, в Финляндии - пять Государственных ревизоров, в Чешской Республике - Высшая контрольная служба, в Австрии, ФРГ, Франции, Румынии, Венгрии, Испании -

<sup>1</sup> Так, например, осуществление любой крупной программы обязательно включает в себя подсистемы контроля. На эти цели выделяется обычно 1-2 % из общего объема ассигнований на сколько-нибудь существенную государственную программу.

счетные палаты и т.д. Следует отметить, что отнесение контрольных органов к законодательной (представительной) власти достаточно условно (оно имеет цель абстрактного обобщения контрольных органов по линии ветвей власти). Например, некоторые из вышеперечисленных органов (счетные палаты Франции, Испании и др.) имеют некоторую близость к судебной или исполнительной власти<sup>2</sup>.

Органы парламентского контроля разных стран отличаются друг от друга не только названием, но и историей своего становления, национальными традициями, уровнем развития экономики, степенью законопослушности граждан, типом политического режима и правовой системы, конституционной основой деятельности каждого государства, а также целью и способами их учреждения, правовым статусом, степенью независимости, внутренней структурой, предметом, задачей и формой осуществляемых контрольно-ревизионных мероприятий и сфер их проведения, наконец, порядком и формой отчетности. Но имеется ряд признаков, их объединяющих. Прежде всего, это их независимость от других государственных органов, хотя в условиях единой государственной власти такая независимость не может быть абсолютной (кроме того, например, в России некоторые региональные контрольно-счетные органы непосредственно входят в структуру органов законодательной – представительной – власти). Для данных органов независимость выражается в наличии у них права самостоятельно определять объем, направления, объекты, предметы, формы и методы контрольных мероприятий, содержание и формы отчетов об их результатах. Кроме независимости можно выделить еще ряд общих для органов парламентского контроля разных стран черт, а именно:

- они выступают органами публичного финансового контроля со стороны общества (налогоплательщиков) за законностью, целесообразностью и эффективностью использования государственных (по большей части бюджетных) средств [159];
- международное сообщество обеспечивает организационную и правовую координацию деятельности национальных высших органов финансового контроля, что отвечает насущным потребностям современного этапа общественного развития [159].

Кроме институтов парламентского контроля в большинстве стран действует также система контроля по

<sup>2</sup> Принадлежность к парламентскому или правительственному контролю мы определяем не только степенью интеграции (в том числе в организационном и институциональном аспектах) в законодательную (представительную) или исполнительную власть. В то же время некоторые из органов (например, счетные палаты Франции, Испании и др.) мы относим к парламентскому контролю достаточно условно (главным образом по приоритетам подотчетности), принимая во внимание их неявно выраженное положение между ветвями власти, предполагающее определенную близость к той или иной ветви в том или ином отношении. Например, Счетная палата Германии отчитывается о результатах своей деятельности и перед парламентом и перед правительством, но президент и вице-президент палаты избираются именно парламентом по предложению правительства. Следует добавить, что отнести те или иные органы ГФК к той или иной ветви власти в некоторых государствах можно лишь с большой долей условности, так как в этих государствах государственные органы можно рассматривать в разрезе функций единой государственной власти (главным образом, в разрезе разделения функций по принятию законов и по их непосредственному осуществлению).

линии исполнительной власти, или так называемый *правительственный контроль*, а также органы финансового контроля при главе государства (*президентский контроль*). Например, в США - это система инспекторских служб в федеральных министерствах и ведомствах, Административно-бюджетное управление при Президенте, Президентский совет честности и эффективности в правительстве и иные контрольные органы; в Великобритании центральный орган правительственного финансового контроля - Комитет общественных счетов при Правительстве; в Германии - Федеральное финансовое ведомство; в Канаде - Офис Генерального контролера; в Финляндии - Ревизионное управление государственного хозяйства Министерства финансов; в Индии - Департамент ревизий и счетоводства, в Японии - Управление административного контроля, в Венгрии - Контрольное управление Правительства и т.д.

Парламентские, президентские и правительственные контрольно-ревизионные системы в развитых государствах функционируют параллельно и в тесной связи между собой. Парламентские контрольные системы наделены сравнительно широкой компетенцией.

Например, Главное бюджетно-контрольное управление Конгресса США систематически контролирует главным образом министерства и ведомства в части управления государственными средствами, а частные фирмы - в части выполнения правительственных заказов. Федеральная Счетная палата Германии в рамках этого контролирует все федеральные предприятия, страховые учреждения, частные предприятия с 50-процентной долей участия государства, все прочие организации и ведомства, если они распоряжаются государственными средствами. Счетная палата Австрии уполномочена проводить не только проверку государственного хозяйства федерации, но и финансовую деятельность, связанную с благотворительными и иными фондами и учреждениями, управление которыми осуществляется органами федерации [22]. Государственная Счетная палата Венгрии проверяет, кроме того, деятельность Налогового управления, Государственной таможни и даже деятельность партий.

Органы ГФК развитых стран тесно взаимодействуют с парламентами, регулярно направляют им материалы по итогам контрольных мероприятий, проводят анализ и представляют на рассмотрение органов парламента заключения по бюджетным вопросам, оказывают консультативную помощь по вопросам управления государственными финансами.

Что касается министерств и основных ведомств федеральных правительств, то они имеют внутренние контрольно-ревизионные организации. Каждая такая организация предназначена для реализации контрольных целей и задач данных министерств и ведомств. При этом в зависимости от полномочий ими может осуществляться как отраслевой (его называют также внутриведомственный), так и межотраслевой (межведомственный) контроль.

Стоит отметить, что в прежние годы органы ГФК развитых стран сосредоточивали свою деятельность преимущественно на оценке соответствия деятельности организаций законодательству, определенным правилам или нормам. Эти направления контроля все еще составляют значительную часть деятельности органов ГФК. Но, помимо этого, в связи с усложнением хозяйственной жизни и систем государственного управления

в настоящее время государственный контроль все более становится направлен на рационализацию и развитие последних, эффективность финансово-хозяйственной деятельности государственных организаций и их объединений, социальную эффективность государственных финансовых вложений (поиск путей сокращения доли бюджетных средств в общих затратах на государственные программы, повышения экономической отдачи последних, а также роста социальной насыщенности в их общих результатах).

Функционирующие в настоящее время в России органы ГФК инкорпорированы в систему государственной власти, в соответствии с необходимостью соблюдения баланса полномочий ее ветвей. И хотя деятельность отдельных органов ГФК (как парламентского, так и президентского и правительственного контроля) в отрыве от общей картины контроля в стране и его, к сожалению, весьма незначительного (по крайней мере фактически) влияния на происходящие трансформационные процессы можно было бы оценивать положительно, в общем и целом они не представляют систему.

Ни у кого не вызовет сомнений то, что система как таковая может функционировать слаженно, без каких бы то ни было коллизий, столкновений интересов только в случае четкого разграничения сфер деятельности и конкретных задач органов ГФК. К тому же количество органов должно быть адекватно целям и структуре системы.

Как свидетельствует практика, многочисленные, но несистемно связанные государственные контролирующие органы оказывают незначительное влияние на состояние порядка и дисциплины в стране, что в целом подрывает саму суть, сам настрой социально-экономических преобразований. При этом ситуацию усугубляет отсутствие скоординированности в деятельности контрольных органов и слаженности в работе. Их функции пересекаются, ответственность размывается. Происходит явное и неявное дублирование и параллелизм и, как следствие этого, снижение действенности и нерациональное использование весьма ограниченных ресурсов. Серьезным препятствием для повышения роли государства в успешном осуществлении экономических реформ является в числе прочего громоздкая структура органов ГФК, не позволяющая оптимизировать контроль за поступлением, расходованием и сохранностью государственных средств. Эффективность ГФК в таких условиях трудно достижима, что способствует расширению криминальных проявлений во всех сферах экономики, росту дефицита бюджета, государственного долга, стало препятствием на пути экономической стабилизации и оздоровления финансовой системы. Иными словами, успех реформирования ГФК, эффективность и действенность его системы напрямую зависят от успешного решения организационно-структурных вопросов, а точнее - от *совершенствования его организационной структуры*. При этом, конечно, не бывает такой структуры, которая бы вообще не имела недостатков, как и не бывает ничего идеального. Важно лишь предпочесть структуру с менее значимыми "слабыми местами" и адекватную нуждам управления экономикой. В целом же оргструктура ГФК должна быть наиболее оптимальной именно для настоящих условий и достаточно гибкой для возможности ее модификации. Исходя из установленного Конституцией России разделения государственной власти на самостоятельные ветви не предполагается образование какого-то единого и

всеобъемлющего контрольного органа, стоящего над всеми ветвями власти [20, с. 437]. В то же время среди специалистов все чаще раздаются мнения, что как раз образование вертикали контроля - первый шаг на пути решения его проблем. Так, Н. Белоколов полагает, что "отсутствие единой жесткой вертикальной государственной системы контроля, охватывающей своей деятельностью все сферы жизни общества, во многом является причиной безобразий, творящейся на местах"<sup>3</sup>. Несколько сходную точку зрения имеет и А.Д. Соменков, отмечающий следующее: "Первый вывод состоит в необходимости построения финансового контроля по принципу строгой централизации. ... Децентрализовать финансовый контроль - значит вынуть из него самое существенное - возможность оценки проверяемых действий с финансовой точки зрения"<sup>4</sup>. На наш взгляд, подход этих авторов излишне упрощает причины неэффективности государственного контроля, а точнее, уводит их в сторону от выявления и анализа действительных причин кризиса контроля.

В современных условиях важно наиболее оптимальное соотношение между элементами централизации и децентрализации в структуре системы органов ГФК. С подобными мнениями согласиться трудно, несмотря на кажущуюся их логичность.

Во-первых, системность государственного контроля не обязательно предполагает жестко вертикальную его структуру, т.е. система как таковая отнюдь не означает некую единую или монолитную многоуровневую иерархическую конструкцию подчиненности как цементирующего ее начала.

Во-вторых, очевидно, что жесткая вертикальная структура не обеспечит контрольной системе способность гибко и оперативно реагировать на многочисленные проблемы в условиях рыночной экономики (стоит отметить, что и при социализме подобная структура не обеспечивала контролю эффективность)<sup>5</sup>.

Осуществлять же ГФК по всему спектру его вопросов какому-то одному, "единому" органу в силу их многочисленности весьма проблематично<sup>6</sup>. Более того, так как в

России допускается система относительно самостоятельных органов контроля, образуемых по линии ветвей власти, организация высшего контрольного органа по линии какой-либо ветви власти, осуществляющего руководство всеми иными (в том числе органами иных ветвей власти), вызывает еще и сомнения конституционно-правового характера. В то же время наблюдается некая скрытая конкуренция между виднейшими контрольными органами<sup>7</sup>.

Как отмечает Н.Д. Погосян [209], "пресса всячески старается, разумеется, не без участия "заказчиков-спонсоров" и не без определенной заинтересованности, различными способами бросить тень на руководство Счетной палаты и заодно очернить заслуженный авторитет высшего государственного контрольного органа" (стоит отметить, что причины этого, конечно, могут скрываться и во внутренних противоречиях). К сожалению, специалисты также вовлечены в эту, по меньшей мере бесплодную (а по большому счету тормозящую развитие ГФК) борьбу ветвей власти и в большей степени заняты взаимной критикой (и при том совершенно необоснованной). Естественно, каждый из представителей контрольных органов склонен считать приоритетным именно свой орган, что вполне логично.

"центра"). То есть вполне доказавшая свою действенность система госконтроля США построена не на жесткой подчиненности контрольных органов, а на их конструктивном взаимодействии [222].

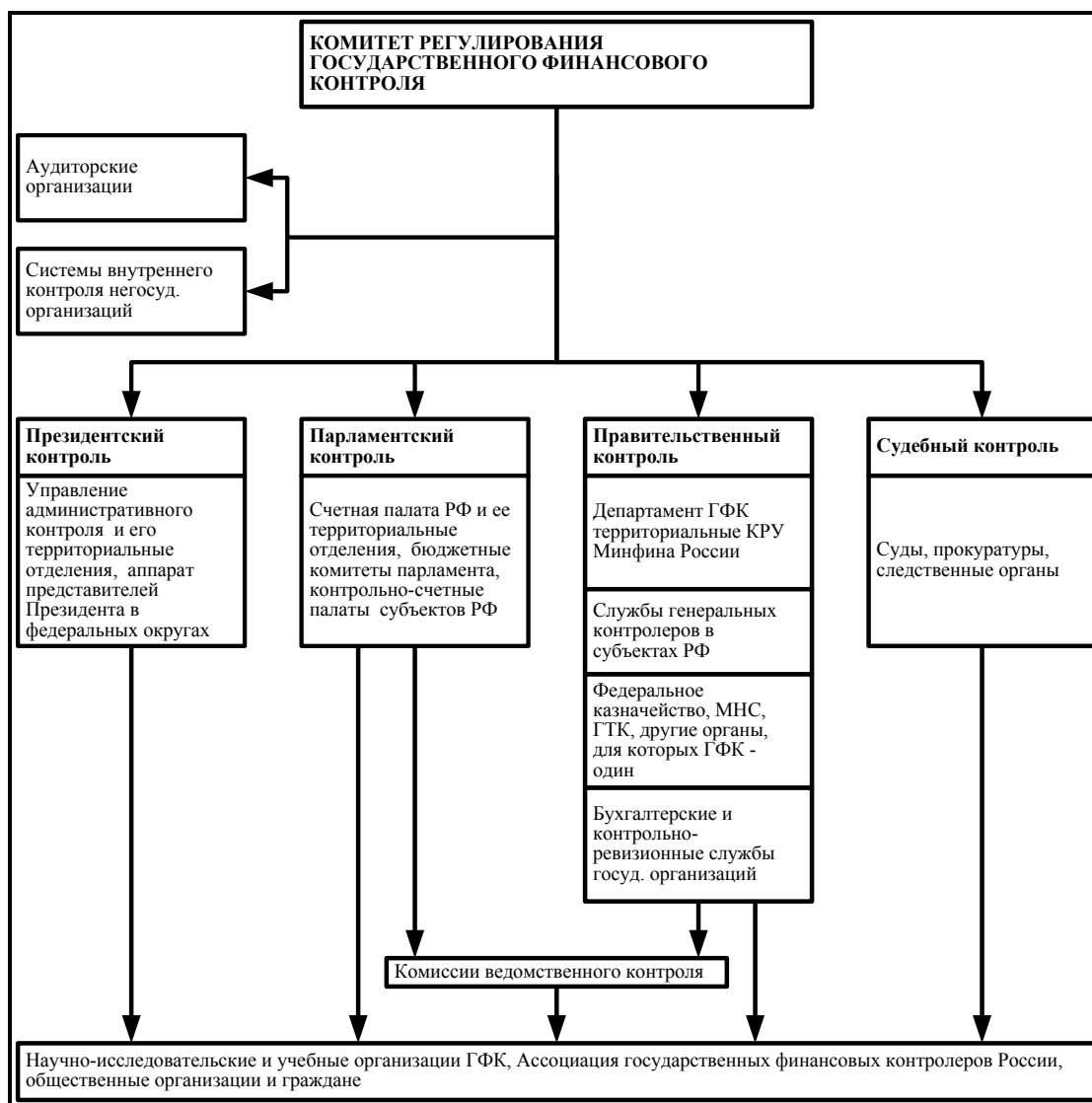
<sup>7</sup> Например, об этом свидетельствуют следующие мнения представителей различных органов президентского, правительственного и парламентского контроля. Так, С.П. Опеньшев имеет следующее мнение: "Государственный финансовый контроль необходимо сконцентрировать в Счетной палате. Минфин России должен заниматься исполнением бюджета, а Главное контрольное управление (Президента Российской Федерации. - В.Б.) следить за исполнением Указов Президента Российской Федерации" [150]. А.Д. Соменков также не без основания считает, что "по существу этот орган (Счетная палата Российской Федерации. - В.Б.) начинает занимать в системе контрольных органов Российской Федерации центральное место, координируя их деятельность и осуществляя методическое руководство" [184, с. 68]. А.Д. Соменков предлагает законодательно закрепить главенствующее место Счетной палаты РФ в системе государственных контрольных органов. В то же время Л.Н. Овсянников [192] считает, что "...Конституция Российской Федерации не предусматривает наличия контрольных функций у законодательной (представительной) ветви власти, а судебная ветвь власти действует присущими ей формами и способами конституционного, гражданского, административного и уголовного делопроизводства. Следовательно, контроль - функция исполнительной власти" [145, с. 7]. А.В. Курочкин [146] следующим образом представляет перспективы ГФК: "Неоднократно ставился вопрос о необходимости ускорения принятия федерального закона о системе органов государственного контроля. <...> В законе должно быть дано понятие государственного контроля, его системы... Должен быть решен вопрос о координирующем органе, который на правовой основе мог бы вести планомерную контрольную работу. Такую функцию можно и нужно возложить на Главное контрольное управление Президента Российской Федерации, его структурные подразделения на местах" [108, с. 5].

<sup>3</sup> См.: Белоколов Н. Необходима системность // Президентский контроль. -1997.-№ 4.-С. 14).

<sup>4</sup> См. Соменков А.Д. Правовые основы организации деятельности Счетной палаты Российской Федерации: Монография.- Элиста: АПП "Джангар", 1998.

<sup>5</sup> Поэтому и мнение В. Захарова о том, что "эффективность и действенность контроля в нашей стране связана с очень важным вопросом - оформлением единой стройной вертикали госконтроля" [77, с. 4], нам кажется не вполне обоснованным в современных условиях. Стоит упомянуть, что нецелесообразность жестких иерархических систем управления признавалась еще виднейшими государственными реформаторами прошлого. Положительная роль децентрализованной организации государственного управления (включая и контроль) отмечалась и в период правления Екатерины II (правление 1762 - 1796 гг.), и в период правления Александра I (правление 1801 -1825 гг.). И, наоборот, централизованное государственное управление и контроль (например, правление Павла I (1796 - 1801 гг.) и некоторых других императоров) порождали многочисленные проблемы (сложность координации и т.д.). Подробнее об этом см.: Андреев А. Никольский Д. Уроки прошлого // Президентский контроль. -1999. - №№ 1 - 7, 9 - 11 и др.

<sup>6</sup> Справедливость этого утверждения как нельзя лучше подтверждает пример весьма эффективной (по оценкам зарубежных специалистов) системы контроля США. Так, данная система состоит из различных органов, рассматривающих себя как части "ревизионного сообщества" с общими профессиональными стандартами и видением целей, но исключаящих какое бы то ни было направление своей деятельности "сверху" (т.е. из какого-либо



**Рис.1. Принципиальная схема предполагаемой структуры системы органов ГФК и их взаимосвязей с органами негосударственного контроля**

Следует отметить, что на страницах специализированных журналов можно обнаружить множество противоположных мнений специалистов о том, какой именно орган должен быть координирующим и направляющим все остальные. Порой доходит до того, что подвергаются взаимной критике законодательные инициативы ветвей власти<sup>8</sup>. Иными словами, значительное внимание специалистов уделяется, фигурально выражаясь, “перетягиванию каната” в сторону своего контрольного ведомства, т.е. борьбе за высшую ступень иерархической лестницы, а не вопросам совершенствования структуры системы органов ГФК в целом.

В принципе, формирование структуры системы органов ГФК является весьма сложным процессом, требующим решения ряда аналитических и организационно-технических задач. Упрощенно формирование данной

структуры можно разбить на несколько этапов, а именно:

- 1) выявление и четкое определение круга вопросов, для решения которых формируется система органов ГФК, определение цели ее создания в соответствии с политикой государства;
- 2) определение основных задач, необходимых для достижения поставленной цели ГФК;
- 3) объединение однотипных задач в группы и формирование на их основе структурных единиц (звеньев) системы, специализированных на выполнении этих задач (при этом должен быть учтен принцип разделения властей, функции и роль каждой ветви власти в контроле);
- 4) разработка схем взаимоотношений, определение целей, задач, функций, прав и ответственности для каждой структурной единицы (органа ГФК), документальное закрепление всего этого в соответствующих нормативно-правовых актах;
- 5) соединение вышеуказанных структурных единиц в единое целое - систему органов ГФК, определение оргстатуса каждого органа ГФК в их системе и в общей системе государственных органов, определение механизма координации разрозненных усилий органов ГФК (регулирующего ор-

<sup>8</sup> Подробнее об этом см.: Бурцев В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. - М: “Маркетинг”, 2000.-С. 138-143.

- гана), разработка и документальное закрепление специального правового акта о системе органов ГФК;
- б) интеграция системы органов ГФК с другими звеньями системы управления государством;
- 7) разработка важных вопросов деятельности органов ГФК, мониторинг и совершенствование структуры и т.д.;
- 8) разработка и реализация иных вопросов формирования и развития системы ГФК.

Решение таких вопросов, как место того или иного органа ГФК в оргструктуре их системы, его функциональная направленность, структура, численность и характеристики кадрового состава, материально-техническое, финансовое, информационное и иное обеспечение органа, особенности структуры взаимоотношений и порядка функциональной и административной подчиненности внутри органа (в том числе при наличии у него децентрализованных отделений), а также особенности структуры взаимоотношений органа с другими оргзвеньями ГФК, зависит от многих факторов, в том числе от цели и задач создания органа, государственного устройства, принципов государственного управления, развития государственных систем и т.д. Структура и иерархический ранг органов ГФК, определение их места в общей системе во многом определяются тем, насколько верна позиция руководства страны по отношению к государственному контролю, т.е. насколько правильно понимает руководство роль ГФК в управлении государством. Они также формируются по мере организационного развития государственного управления, накопления финансового, кадрового, интеллектуального потенциала государства. Мы описали несколько упрощенную процедуру формирования организационного обеспечения системы ГФК, применимую лишь в идеальных или начальных условиях организации государства (или разработки концепции нового государства). Естественно, в существующих условиях необходимо исходить из уже существующей системы, предпринять попытку ее реформирования и совершенствования. Организационно-структурная основа системы ГФК нам представляется 2-уровневой:

1-й уровень - "ядро" структуры - включает органы ГФК (локальные ЦО) и координирующий их орган (координационный ЦО), а также иные, непосредственно связанные с ними организации;

2-й уровень - "периферия" структуры - все иные государственные органы и их аппараты, законодательно наделенные контрольными функциями как составной частью своих непосредственных управленческих обязанностей.

Принципиальная схема рекомендуемой нами оргструктуры системы органов ГФК наглядно представлена на рис.7. С позиции системного подхода показана взаимосвязь основных структурных элементов. Рамки данной работы не позволяют провести подробный анализ всех органов ГФК, поэтому акцент здесь хотелось бы сделать на специализированных органах ГФК общей компетенции<sup>9</sup>. В то же время мы считаем целесообразным уделить внимание и деятельности органов федерального казначейства России. Анализ же деятельности таких достаточно узконаправленных контрольных органов, как, например, органы валютного, таможенного, налогового контроля и др., в научно-практической литературе в последнее время уделяется достаточное внимание. Тем не менее, вопросы совершенствования их деятельности остаются также открытыми.

<sup>9</sup> Подробнее см.: 2.1. "Классификация видов государственного финансового контроля".

В следующих разделах исследования последовательно проанализированы основные вопросы функционирования, а также рассмотрены варианты реформирования таких важных звеньев, или институционально-функциональных элементов организационной структуры системы ГФК, как *система счетных палат* (Счетная палата Российской Федерации, счетные (контрольно-счетные) палаты субъектов Российской Федерации), *Главное контрольное управление Президента Российской Федерации* (в частности, обоснуем необходимость) и рассмотрим вопросы создания на базе данного органа Управления административного контроля Президента РФ), основные контрольные органы Минфина России.

## 1.2. Аспекты реформирования организационных структур основных органов государственного финансового контроля<sup>10</sup>

### *Система счетных палат*

Важная роль в системе органов ГФК отведена Счетной палате РФ. Ее деятельность определяется Федеральным Законом РФ от 11 января 1995 г. Счетная палата осуществляет контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов. Контрольные полномочия Счетной палаты распространяются на все государственные органы и учреждения в Российской Федерации, на федеральные внебюджетные фонды, а также на организации всех форм собственности и видов деятельности (если они получают, перечисляют, используют средства из федерального бюджета или используют федеральную собственность либо управляют ею, имеют предоставленные законодательством или органами власти налоговые, таможенные и иные льготы и преимущества).

Весьма важный вопрос в плане дальнейшего развития структуры ГФК - создание счетных палат субъектов РФ (или региональных контрольно-счетных палат) в целях обеспечения наиболее полного охвата системы объектов на региональном уровне. Образование и развитие контрольно-счетных палат в субъектах РФ происходит неравномерно и отличается разнообразием подходов к проблеме их правового статуса, функций и задач, полномочий и компетенции. Так, более чем в 60 субъектах Федерации в той или иной форме уже существуют контрольно-счетные органы. При этом они функционируют в двух основных формах - как самостоятельные органы или же в рамках структуры законодательных собраний (т.е. по сути являются их подразделениями) субъектов Федерации. В ряде же регионов местные органы государственной власти еще не осознали необходимость серьезно заняться вопросами финансового контроля.

<sup>10</sup> В предыдущей части данной главы мы рассмотрели основные вопросы разработки организационной структуры системы органов ГФК. Рамки исследования не позволяют провести подробный анализ всех органов ГФК, поэтому акцент здесь хотелось бы сделать на органах ГФК общей компетенции, а также органах федерального казначейства. В настоящем разделе рассмотрим некоторые вопросы оргструктуры таких важнейших звеньев ГФК, как система счетных палат, президентский контроль, основные контрольные органы Минфина России (контрольно-ревизионный аппарат и органы Федерального казначейства). При этом, так как проанализировать все вопросы оргструктуры не позволяют рамки исследования, постараемся сконцентрироваться на наиболее актуальных.

Как указывает С.О. Шохин [241], становление палат сталкивается с существенными трудностями, связанными с рядом объективных причин, а именно: с отсутствием в России опыта организации и функционирования подобных органов; общей неопределенностью в отношении системы финансового контроля в государстве на концептуальном уровне, что вносит путаницу в вопрос о статусе и компетенции счетных органов, их роли и месте в структуре государственного управления; неразвитостью и противоречивостью федерального и местного законодательства о финансовом контроле. На федеральном уровне не установлены законодательные основы и общие принципы организации ГФК. На региональном уровне, даже там, где созданы счетные органы, как правило, за принятием закона о создании палаты не следует конкретных действий и указаний исполнительным органам по обеспечению деятельности нового контрольного органа, включая вопросы кадрового, материально-технического и информационного обеспечения, при полном отсутствии адекватных методологических разработок.

Вместе с тем динамичность, устойчивость, непрерывность функционирования системы ГФК (каждого ее органа или их группы) обуславливается оптимальным уровнем централизации ее оргструктуры (оргструктуры органа, группы органов). На наш взгляд, система органов контроля по линии законодательной власти, в частности счетных палат, должна быть строго децентрализована (что и наблюдается в существующей структуре): центральное звено (Счетная палата Российской Федерации) и звенья в каждой республике, крае, области, автономном округе и городах федерального значения. Иными словами, предложения тех авторов, которые предлагают организовать систему иерархического подчинения счетных палат, лишены оснований (в отличие, скажем, от органов ГФК по линии исполнительной власти), так как не согласуются с действующей Конституцией. Счетная палата Российской Федерации и региональные контрольно-счетные палаты (или контрольные палаты субъектов Российской Федерации) должны быть самостоятельными и независимыми друг от друга органами. Субординация быть не может, так как они действуют в том правовом пространстве, для которого созданы. В то же время возникнут вопросы соответствующих механизмов координации между региональными контрольно-счетными палатами и Счетной палатой РФ. Например, вопросы стратегического и оперативного планирования, систематизации результатов контроля вполне могут согласовываться в рамках механизма координации без ущерба для независимости региональных контрольно-счетных палат.

Обратимся к опыту других государств. В зависимости от самостоятельности регионов, определяемой соответствующей конституцией, региональные счетные палаты осуществляют свою деятельность в самых разных видах - от полной зависимости от центральной (федеральной) счетной палаты до абсолютной самостоятельности. Например, во многих государствах Европейского союза региональные счетные палаты независимы от контрольных органов центра, хотя имеет место определенная координация контрольной деятельности на земельном (региональном) уровне. С этой целью созданы комитеты, которые разрабатывают единые подходы к проверкам или обеспечивают единые критерии проверок (например, в Италии и Испании). Частично центра-

лизованно происходит отчетность перед центральной счетной палатой (далее - СП). Иногда отдельные контрольные задачи передаются региональным контрольным органам (кантональные проверки в Швейцарии). Определенные особенности имеет регулирование во Франции и Австрии. Во Франции наряду с национальной СП имеются региональные учреждения контроля, президенты которых являются одновременно членами национальной СП и определяют свои задачи, состоящие прежде всего в проведении тематических проверок для поддержки национальной СП. В свою очередь, в Германии земельные счетные палаты, находясь в гуще местных событий, острее ощущают пульс жизни на местах, нежели столичные органы, и более оперативно на них реагируют, согласуя свои действия с Федеральной счетной палатой [211; 212]. При этом имеет место весьма тесное взаимодействие федеральной и земельных счетных палат, осуществляемое на договорной основе. Принятые на федеральном и на земельном уровнях постановления о финансовом контроле предусматривают для счетных палат в значительной степени сходную организацию. Сопоставимость постановки задач ведет к тому, что и методы работы являются схожими.

Если взять за основу немецкий опыт, то в первую очередь должны быть налажены информационные системы взаимодействия. В целях дополнительного обеспечения системы координации должны быть разработаны стандарты и технологии управления, единые и обязательные для всей системы счетных палат. Контроль же за соблюдением данных требований целесообразно возложить на отдельное подразделение Счетной палаты РФ. Все случаи пересечения контрольных полномочий региональных контрольно-счетных органов и Счетной палаты РФ могут решаться на основе соглашений об участии в проверках, которые будут определять механизмы участия Счетной палаты РФ в проверках региональных органов власти и хозяйствующих субъектов. Стоит отметить, что в настоящее время в Счетной палате РФ уже разработаны типовые формы соглашения о сотрудничестве между Счетной палатой РФ и региональными контрольно-счетными палатами, а также между Счетной палатой РФ и законодательным (представительным) органом власти субъекта Российской Федерации (для варианта, при котором региональный контрольно-счетный орган является подразделением аппарата законодательного органа власти субъекта Российской Федерации)<sup>11</sup>. В любом случае организационно-методическая (в том числе инструктивная), информационно-технологическая, а также экспертно-аналитическая и кадровая поддержка и сотрудничество между региональными контрольно-счетными органами и Счетной палатой РФ на основе двусторонних (а по мере развития и многосторонних) соглашений будут способствовать созданию эффективной системы управления государственными финансовыми и материальными ресурсами и стабилизации экономики в целом как в общегосударственном, так и в региональном аспекте.

<sup>11</sup> Например, Федеральный счетный суд Бразилии (орган парламентского контроля), имея во всех 27 штатах свои региональные представительства, заключает контракты о взаимодействии с соответствующими счетными судами штатов и муниципий, чем и устраняется риск дублирования в их работе [148].

В то же время следует отметить, что многими специалистами внесены предложения (в форме законопроектов, докладов на конференциях, публикаций в периодике) об организации региональных (территориальных) отделений Счетной палаты РФ (на правах ее структурных подразделений). В самой Счетной палате РФ в настоящее время также прорабатываются соответствующие варианты организации филиалов. Во избежание дублирования деятельности региональных контрольно-счетных палат и территориальных отделений Счетной палаты РФ должна соответствующим образом координироваться. Более того, на наш взгляд, территориальные отделения Счетной палаты РФ в первую очередь и нужны именно для налаживания более четкой координации, более тесного взаимодействия Счетной палаты РФ и региональных контрольно-счетных палат, устранения дублирования, параллелизма и размывания ответственности между контрольными органами при реализации их задач, установленных законодательством<sup>12</sup>.

### **Главное контрольное управление Президента Российской Федерации**

Одним из важнейших видов государственного контроля является президентский. Функции президентского контроля в определенном объеме, исходя из полномочий, выполняет Главное контрольное управление Президента РФ (ГКУП). В числе прочего ГКУП имеет функцию обеспечения контрольных полномочий Президента и в сфере государственных финансов, поэтому ГКУП можно считать одним из важнейших органов ГФК.

Практика деятельности ГКУП говорит о том, что президентский контроль является как бы универсальным, так как на объект проверки часто выезжают комиссии, формируемые из представителей правоохранительных и контрольных органов разных уровней, специализирующихся на разных видах контрольной деятельности. Специфика ГКУП - деятельность организаций, должностных лиц с точки зрения ее содержания и эффективности, деятельность по выполнению конкретных правовых актов [77]. Вместе с тем решается много и иных вопросов, например: проводится оценка финансово-хозяйственной деятельности, проверяется правильность использования бюджетных ассигнований, сохранность денежных и материальных ценностей, контролируется управление государственным имуществом и т.д. [175]. Следует отметить, что само ГКУП выступает и как организующий орган, т.е. для непосредственного проведения финансового контроля привлекает также и специалистов соответствующих контрольных органов (обычно - контрольно-ревизионного аппарата Минфина России, региональных контрольных органов и др.).

Логика развития президентского контроля, на наш взгляд, должна привести к некоторому изменению, а точнее, к более ясно очерченному кругу основных функций, приоритетов этой инстанции. И речь идет не о приоритетах, возникающих как реакция на сложности сегодняшнего дня, а о стратегических задачах, на ре-

шении которых и должна быть сосредоточена вся его повседневная работа.

Во-первых, по нашему мнению, в деятельности данного органа целесообразно с финансовых и иных аспектов объектов контроля еще более сместить акцент на непосредственно административный контроль, т.е. на контроль исполнения директив (указов, распоряжений, поручений, постановлений и т.п.) Президента РФ (прямых и непрямых, т.е. через Администрацию). Дело в том, что если функции того или иного органа весьма широки и затрагивают самые разные виды контроля, то велика вероятность возникновения тенденции к распылению усилий, а следовательно, и снижения со временем их эффективности.

Прежде чем перейти ко второму пункту, необходимо уточнить, что, как отмечается в Отчете о работе ГКУП в первом полугодии 1999 года [92], приоритетными направлениями деятельности ГКУП являются вопросы совершенствования государственного управления, повышения эффективности работы федеральных министерств и ведомств, усиление контроля за своевременным и полным выполнением принятых решений, оздоровлением финансов. Вместе с тем данные направления разрабатываются в основном сквозь призму президентских директив, так как рамки деятельности ГКУП в соответствии с Положением<sup>13</sup> ограничиваются проверкой указов и распоряжений Президента РФ, Руководителя Администрации Президента РФ и его заместителя, данных ими по указаниям главы государства.

Поэтому, во-вторых, нам представляется целесообразным в некоторой степени расширить сферу деятельности ГКУП в области административного контроля и, кроме контроля за исполнением тех или иных президентских директив (приоритетное направление), ориентироваться на более широкий спектр вопросов государственного управления, самостоятельно определяя проблемы административного характера, цели и объекты контроля. Таким образом, обладая *большой инициативой* в подготовке вопросов для президентских директив, ГКУП будет вовлечено в непосредственное регулирование государственного развития, что в целом повысит роль этого важного органа в системе ГФК.

Укажем на те конкретные вопросы, концентрация на которых позволит более четко обозначить границы сфер деятельности ГКУП (в целях более четкого разграничения предметов ведения между ГКУП и иными органами ГФК<sup>14</sup>).

Так, следующие направления деятельности ГКУП (кроме контроля за исполнением президентских директив) могут быть приоритетными<sup>15</sup>:

<sup>13</sup> Положение о Главном контрольном управлении Президента Российской Федерации (утверждено Указом Президента Российской Федерации "О Главном контрольном управлении Президента Российской Федерации" от 16 марта 1996 г. №383).

<sup>14</sup> При этом мы не будем рассматривать вопросы организационного и нормативно-правового обеспечения деятельности ГКУП. Эти вопросы (в числе других), на наш взгляд, весьма удачно проанализированы в статье А. Тарасова "Крепить властную вертикаль" (см.: Президентский контроль - 2000. - № 4. - С. 3-14).

<sup>15</sup> В целях недопущения дублирования и параллелизма при закреплении за ГКУП нижеуказанных направлений должны быть соответствующим образом прокорректированы задачи и функции некоторых подразделений Администрации Президента РФ (в частности - Экономического управления Президента РФ). В целях тесного сотрудничества задачи и функции ГКУП и информационно-аналитических подразделений Администрации должны быть

<sup>12</sup> Подробнее об этом см.: Отношения между высшими федеральными и местными региональными контрольно-ревизионными органами (Материалы международного семинара, г.Москва, 14-16 апреля 1998 г., издание по постановлению Коллегии Счетной палаты Российской Федерации). Следует также отметить, что отдельные проблемы сотрудничества Счетной палаты РФ и региональных контрольно-счетных органов в определенной степени удалось разрешить благодаря образованию Ассоциации контрольно-счетных органов Российской Федерации.

1) контроль за качеством административно-управленческой деятельности органов исполнительной власти всех уровней (в том числе в аспекте организации систем контроля), законностью принимаемых решений, дисциплиной и эффективностью работы государственных чиновников всех уровней исполнительной власти и управления, их способностью оперативно и целенаправленно решать стоящие перед ними вопросы (здесь оценивается по существу работа руководителей и сотрудников государственных органов и организаций, уровень достижения ими запланированных целей и т.д.)<sup>16</sup>;

2) контроль за осуществлением рыночных реформ, достижением социально-экономических целей государства;

3) контроль за действенностью социально-экономической политики и конкретных программ ее реализации;

4) контроль кадровой политики органов исполнительной власти, разработка и организация механизмов привлечения широкой общественности к контролю за государственным чиновниками (создание государственно-общественных контрольных организаций и т.д.);

5) выявление и разработка путей преодоления недостатков в функционировании действующих государственных органов, разработка мероприятий по совершенствованию организационных структур государственного управления, например: мероприятий по совершенствованию госаппарата (в целях улучшения его работы и создания условий, облегчающих контроль со стороны государства и общества), вопросов реорганизации государственных органов, сокращения или увеличения численности госаппарата, совершенствования структуры последнего, исключения ненужных звеньев, вопросов функций учреждений и должностных лиц и т.д.<sup>17</sup>;

6) выработка научных основ государственного управления в переходном периоде, разработка стандартов государственного управления (закрепляющих наиболее рациональные формы и методы управления), разработка мероприятий по рационализации техники управления, делопроизводства и отчетности, разработка вопросов оптимизации процедур принятия государственных решений на разных уровнях, оптимизации методологической базы государственного управления, разработка четких критериев результатов работы учреждений и должностных лиц, определение четких параметров, за пределами которых наступают те или иные виды ответственности должностных лиц;

7) оценка оптимальности формы государственного устройства и ее соответствия политическим, экономическим и социокультурным реалиям, разработка мероприятий по ее совершенствованию;

8) оценка исполнительной дисциплины и качества (так называемый "контроль качества", т.е. оценка эффективности работы, целесообразности ее структуры и направлений, оптимальности методов и процедур, уровня профессионализма и т.п.) работы иных органов госконтроля (в том числе органов ГФК, экологического контроля, санитарно-эпидемиологического контроля, пожарного надзора, кон-

троля за качеством продукции, правоохранительной системой, системой государственной безопасности и т.д), разработка мероприятий по их совершенствованию<sup>18</sup>;

9) определение и оценка факторов, подрывающих устойчивость социально-экономической системы государства, разработка институциональных преобразований и необходимых механизмов, устраняющих или смягчающих воздействие данных факторов, составляющих угрозу экономической безопасности России, включая изучение причин и определение механизмов предотвращения преступлений и бесхозяйственности руководителей и сотрудников государственных органов и организаций, разработку механизмов борьбы с теневой экономикой и коррупцией в системе государственной службы<sup>19</sup>.

Кроме того, контролеры ГКУП должны устанавливать, в достаточной ли мере институты исполнительной власти обеспечены адекватными системами управления. В этом плане контролеры должны изучить конкретные операции (управленческие процедуры) и установить критерии их эффективности, позволяющие судить о том, приведет ли используемая система к результатам, которые намечено достичь (особую важность в связи с этим приобретают методы измерения и оценки фактической эффективности административной деятельности, соответствия целей и подцелей управления). Выявляются и оцениваются недостатки и препятствия, мешающие достижению наилучших результатов. Разрабатываются механизмы их устранения и предотвращения в будущем. Недостатки, например, могут быть следующие: несоответствие процедур имеющимся ресурсам, несоответствие и тех и других целям, противоречия последних иным программам, "узкие места" в системах внутреннего контроля программ и т.д. Зачастую неудачи в реализации целей объясняются не только слабостью процедур и ошибочностью решений, а нереальностью самих целей. ГКУП будет также оценивать возможные слабые места в самом существовании государственных программ, не учтенных в процессе их разработки, процедуры и критерии принятия решений. Такой подход в работе ГКУП даст возможность установить связь между отдельными недостатками в системе реализации президентских и правительственных решений и ошибками при их разработке, которые их обусловили. Это предоставит возможность разработки конструктивных предложений, позволяющих усовершенствовать процедуры принятия государственных решений. Таким образом, контролеры ГКУП будут выступать в роли не только оценщика, но и грамотного консультанта, выдающего исполнительным органам власти ценную информацию, позволяющую внести коррективы в систему управления реализацией политического курса Президента и Правительства.

взаимосвязаны. Особо следует подчеркнуть, что при расширении задач и функций ГКУП (по предлагаемым направлениям) не должно быть допущено дублирование задач и функций иных контрольных органов Аппарата Президента РФ (например, Совета Безопасности, в который к тому же входят Военная инспекция, Управление кадров, формирующее и контролирующее кадровую политику в соответствующих органах исполнительной власти).

<sup>16</sup> Здесь следует подчеркнуть, что речь не идет о повседневном формальном контроле над всеми операциями госорганов, не следует стремиться охватить контролем абсолютно все, необходимо сосредоточить внимание лишь на наиболее важных и принципиальных моментах, влияющих на все остальные. Все это позволит устанавливать наиболее характерные и типичные недостатки в государственном управлении.

<sup>17</sup> Целесообразно предоставить ГКУП право создавать специальные учреждения, занимающиеся научными исследованиями и поиском путей рационализации государственного аппарата, оптимизацией государственного строительства. Эта работа должна быть основана на тесном слиянии науки и практики.

<sup>18</sup> Результаты контрольных мероприятий, осуществленных ГКУП, свидетельствуют об особой важности проверок деятельности иных государственных контрольных органов. Но, по нашему мнению, данная функция должна быть наиболее широкой и заключаться не только и не столько в констатации фактов нарушений и неэффективной работы контрольных органов, а в разработке детальных мероприятий (в том числе оргструктурного характера) по совершенствованию их деятельности.

<sup>19</sup> Для выполнения всех этих функций в рамках структуры Управления инспектирования федеральных органов исполнительной власти Главного Контрольного Управления Президента РФ целесообразно создать Департамент президентского контроля (аудита) эффективности деятельности исполнительной власти, а также законодательно установить обязательность оценки правительственных решений и действий со стороны указанного Департамента.



В этом плане весьма показателен пример Государственного совета Испании (высший консультативный орган Правительства), который, кроме всего прочего, осуществляет упреждающий контроль административных мер. Так, этот орган делает оценку технической целесообразности проекта (каких-либо государственных дел) или административной меры с точки зрения эффективности административной акции, в интересах нахождения наиболее оптимального решения проблемы [228].

Из перспективных вопросов работы ГКУП необходимо отметить разработку и внедрение стандартов государственного управления в различных его областях с типовыми начальными условиями. В плане разработки стандартов также может быть полезен опыт США по формализации управленческих процессов и технологических операций<sup>20</sup>. Приоритетами контрольной деятельности ГКУП должны быть не финансовые вопросы, а именно административные<sup>21</sup> (хотя стоит отметить достаточную условность границ между ними, т.е. их глубокую интеграцию), организационные, что вполне естественно, так как именно Президент является гарантом стабильности конституционного строя и государственности. Этот орган должен стать «выразителем» именно государственного административного контроля. В связи с этим, целесообразнее дать наименование, наиболее точно ему соответствующее: *Управление административного контроля Президента РФ*. Что же касается контроля чисто финансовых аспектов тех или иных президентских директив, то во избежание «наложения» усилий и параллелизма контроля целесообразно более тесное сотрудничество (в том числе в плане привлечения квалифицированных специалистов в области контроля финансовых систем, использования информационных баз и т.д.) с органами, осуществляющими непосредственно ГФК (в частности, со Счетной палатой РФ и Департаментом государственного финансового контроля и аудита Минфина России), а также с независимыми аудиторами (этому будет способствовать комплексная и всесторонняя стандартизация ГФК).

Естественно, оценка административных аспектов теснейшим образом связана с финансовым контролем. Например, согласно существующей финансово-правовой доктрине сам процесс исполнения бюджета имеет две стороны: административное и счетное исполнение бюджета<sup>22</sup>. Поэтому и контролю, с одной стороны, подлежат принимаемые акты и проводимые на их основе распорядительные операции, а с другой - правильность документального отражения всех операций по получению государственных средств и распоряжению ими [159] и иные финансовые аспекты. Но в то же время в связи с усложнением хозяйственной жизни, обострением депрессивного состояния экономики и в целом государственности все более возрастает роль «разделения труда» между важнейшими контрольными

органами и вместе с тем их теснейшей кооперации (взаимодействия), что более подробно будет проанализировано ниже.

В целях повышения эффективности контроля, осуществляемого ГКУП, на наш взгляд, целесообразно наделить этот орган некоторыми судебными функциями (правом выносить судебные постановления по взысканию необоснованно использованных сумм, по возмещению ущерба, причиненного государственному бюджету, и т.п.), а также правом непосредственной реализации вынесенных решений (включая право на бесспорное и безакцептное списание средств со счетов нарушителей, использованных не по целевому назначению, а также средств, в том числе сумм штрафов и пени, наложенных на подконтрольные объекты и их руководителей в виде санкций).

По нашему мнению, значительно повысит результативность контроля предоставление ГКУП права вызова руководителей и сотрудников подконтрольных учреждений для дачи объяснений и обсуждения вопросов, возникших в результате проведенных контрольных мероприятий, а также права публикации списков должностных лиц, уличенных в несоблюдении государственной дисциплины, в совершении преступлений или проступков.

Целесообразно проанализировать различные зарубежные модели административного контроля. Например, в этом плане весьма интересен опыт Японии, система государственного контроля которой является одной из самых стабильных в мире. Один из важнейших элементов данной системы - Управление административного контроля при канцелярии премьер-министра Японии (далее - УАК). Основная задача УАК состоит в осуществлении вневедомственного контроля за деятельностью аппарата государственного управления. При этом УАК призван способствовать тому, чтобы последний действовал целенаправленно и слаженно, постоянно повышал свое влияние на решение жизненно важных для страны вопросов. На УАК Законом о государственных служащих возложен ряд функций. Прежде всего оно призвано способствовать совершенствованию работы административной системы управления. Данный контрольный орган ведет большую работу по формированию в сознании народа доверия к аппарату государственного управления. Он широко публикует в прессе сообщения о ходе выполнения министерствами и ведомствами решений правительства, материалы о мерах, принимаемых ими по жалобам и обращениям людей. В целях формирования доверия к органам государственного управления УАК борется с бюрократизмом и волокитой, коррупцией и взятками. Кроме того, в УАК имеются подразделения, которые занимаются контролем за служебной дисциплиной, а также за эффективностью работы государственных чиновников, их способностью оперативно и целенаправленно решать стоящие перед ними вопросы. УАК полномочно также выносить свои суждения по реорганизации государственных ведомств, сокращению или увеличению численности аппарата, совершенствованию его структуры. Как считают японские специалисты, система административного руководства со временем неизбежно теряет гибкость, отстает от требований жизни, не в полной мере отвечает политической, социальной и экономической ситуации, складывающейся на тот или иной период. Поэтому постоянный поиск путей совершенства

<sup>20</sup> Подробнее об этом см.: В поле зрения - зарубежный опыт// Президентский контроль. -1994.- № 4.

<sup>21</sup> В свете темы диссертации этот вопрос также должен быть рассмотрен, так как оптимизация ГФК кроме всего прочего достигается и адекватным разграничением направлений административного и финансового контроля в деятельности контрольных органов в первую очередь федерального уровня (на уровне субъектов гораздо меньший спектр вопросов финансового и административного характера).

<sup>22</sup> Подробнее об этом см.: Годме П.М. Финансовое право.-М.: Прогресс, 1978.

ния госаппарата является неременным условием его эффективного функционирования [50]. Министерство контроля КНР также в основном занимается административным контролем за министерствами и ведомствами, чиновниками городов и административных районов [200].

Естественно, поиск путей совершенствования административной системы государственного управления - актуальный вопрос не только для Японии или КНР, но и для любой другой страны, а особенно - для России. Как отмечалось выше, для более точного отражения назначения органа ГКУП целесообразно переименовать именно в Управление административного контроля Президента РФ (настоящее же наименование ГКУП не отражает точно сущности органа). В США, например, созданное Административно-бюджетное управление (как подразделение Исполнительного управления Президента США) кроме административного контроля занимается также и финансовым управлением (подготовкой бюджета и контролем за его выполнением, определением ассигнований министерствам и т.д.), что четко отражено в самом наименовании этого органа [166].

Полезно рассмотреть также и опыт Канады. Например, ведомство Генерального ревизора Канады (орган парламентского контроля) осуществляет контроль систем государственного управления в самых разных областях: финансы, экология, транспорт, информационные компьютерные системы, высшее образование, правоохранительная система, оборона, иммиграционные вопросы и т.д. При этом данное ведомство главным образом оценивает эффективность механизмов принятия решений, кадровой политики, исполнительской дисциплины, рациональности оргструктур управления, системы внутреннего контроля и т.д. [91]. В нашей стране функции оценки административных аспектов хозяйствования в числе прочих целесообразно возложить как раз на Управление административного контроля.

### **Контрольно-ревизионный аппарат Минфина России и органы федерального казначейства**

Как известно, одними из наиболее важных органов ГКФК по линии исполнительной власти являются контрольно-ревизионный аппарат Минфина России и органы федерального казначейства России. Рассмотрим эти структуры подробнее<sup>23</sup>.

Контрольно-ревизионный аппарат Минфина России состоит из центрального звена - Департамента государственного финансового контроля, а также региональных звеньев - контрольно-ревизионных управлений Минфина России в субъектах Российской Федерации.

Департамент государственного финансового контроля Минфина России (далее - ДГФК) - относительно новая структура, образованная как "преемник" Контрольно-ревизионного управления Минфина". Эта реорганиза-

<sup>23</sup> Как известно, контрольные функции (но имеющие весьма узкую направленность) выполняют и другие подразделения Минфина России, например, Департамент страхового надзора (помимо предварительного контроля в рамках лицензирования страховой деятельности, осуществляющий надзор за обоснованностью страховых тарифов и обеспечением платежеспособности страховщиков), Департаменты отраслевого финансирования (осуществляющие, кроме всего прочего, предварительный контроль за правильностью составления смет, обоснованностью расходов, указанных в смете, наличием расчетов к смете, правильностью определения производственных показателей по сети, штатам, контингентам и т.д.) и др.

ция была проведена в рамках задач и функций, закрепленных постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. "Об утверждении Положения о Министерстве финансов РФ", в общем и целом направленных на усиление роли Минфина России в контроле за целевым использованием государственных средств. Среди всех прочих функций ДГФК в рамках ГКФК, на наш взгляд, следует особо выделить следующие: осуществление контроля за рациональным и целевым использованием средств федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов и других федеральных средств, проведение в рамках своей компетенции комплексных ревизий и тематических проверок поступлений и расходования средств федерального бюджета, участие в разработке порядка и осуществлении контроля за поступлением доходов от имущества, находящегося в федеральной собственности, осуществление руководства деятельностью аппаратов главных контролеров-ревизоров по субъектам Российской Федерации и др.

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 6 августа 1998 г. № 888 "О территориальных контрольно-ревизионных органах Министерства финансов Российской Федерации" на базе аппаратов главных контролеров-ревизоров в пределах существующей численности созданы территориальные контрольно-ревизионные управления (далее - ТКРУ) Минфина России в качестве самостоятельных юридических лиц. Они действуют автономно от местных органов власти, в необходимых случаях - по договорам с этими органами, что вполне соответствует нормам федеративного государства. При этом проведены некоторые структурные изменения в составе территориальных органов. В частности, в нескольких субъектах Российской Федерации такие управления не созданы, а их территории включены в сферу деятельности общих (для нескольких субъектов РФ) ТКРУ<sup>24</sup>. Также прорабатывается вопрос о создании окружных КРУ Минфина России на базе действующего контрольно-ревизионного аппарата<sup>25</sup>. В основном ТКРУ осуществляют последующий контроль за целевым и рациональным использованием бюджетных средств. При этом контрольными мероприятиями охватывается, начиная с 1999 г., не менее 50% организаций, получающих в различных формах средства федерального бюджета, либо не менее 50% сумм финансирования из федерального бюджета. В соответствии с Инструкцией о порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов Российской Федерации (утверждена Приказом Минфина России от 14 апреля 2000г. №42н) основными направлениями проверки финансово-хозяйственной деятельности организаций являются:

- 1) соответствие осуществляемой деятельности организации учредительным документам;
- 2) обоснованность расчетов сметных назначений;
- 3) исполнение смет расходов;
- 4) использование бюджетных средств по целевому назначению;
- 5) обеспечение сохранности денежных средств и материальных ценностей;
- 6) обоснованность образования и расходования государственных внебюджетных средств;

<sup>24</sup> Об этом см.: Крикунов А.В. По взаимно согласованному плану// Президентский контроль-1999.-№ 5.- С. 3-7.

<sup>25</sup> Об этом см.: Овсянников Л. С кем в дозор идти полпреду Президента// Президентский контроль.-2000.-№12.- С. 3-9.

- 7) соблюдение финансовой дисциплины и правильность ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;
- 8) обоснованность операций с денежными средствами и ценными бумагами, расчетных и кредитных операций;
- 9) полнота и своевременность расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами;
- 10) операции с основными средствами и нематериальными активами;
- 11) операции, связанные с инвестициями;
- 12) расчеты по оплате труда и прочие расчеты с физическими лицами;
- 13) обоснованность произведенных затрат, связанных с текущей деятельностью, и затрат капитального характера;
- 14) формирование финансовых результатов и их распределение.

Как уже упоминалось выше, в соответствии с Положением<sup>26</sup> ДГФК осуществляет руководство деятельностью аппаратов ТКРУ. На заседании коллегии Министерства финансов РФ, проведенном в апреле 2000 г., было отмечено, что «система контрольно-ревизионных органов Министерства была и остается наиболее действенной системой государственного финансового контроля в структуре исполнительной власти»<sup>27</sup>.

Контрольно-ревизионному аппарату Минфина России как одному из наиболее действенных органов последующего государственного финансового контроля постоянно даются ответственные поручения по организации и проведению ревизий и проверок Правительством РФ и Главным контрольным управлением Президента РФ. Причем количество таких поручений ежегодно возрастает. Специалисты контрольно-ревизионного аппарата Минфина России многократно привлекались к различным проверкам, проводимым и Счетной палатой РФ [59]. Так как многие организационно-структурные проблемы развития контрольно-ревизионного аппарата Минфина России окончательно пока еще не решены<sup>28</sup>, затронем в данном исследовании, в частности, такой важный вопрос, как аспекты кадровой структуры ТКРУ, а точнее, вопрос *независимости их руководителей от руководства регионов*. В целом ни у кого не возникнет сомнений в пользу ТКРУ, это способствует делу консолидации государственного бюджета, обеспечивает законность, эффективность, оптимальность использования государственных средств на региональном уровне, соответствие использования федеральных средств их целевому назначению и т.д. Но возникает проблема неформальной зависимости контролеров от региональных администраций. Руководители территориальных отделений федеральных контрольных органов живут и работают в конкретных условиях территорий и экономики субъектов РФ. Естественно, что их усилия по выявлению нарушений в использовании средств федерального бюджета не всегда совпадают с многотрудными заботами и проблемами республиканских, краевых, областных, местных властей. Сама специфика контроль-

ных задач предопределяет возможную конфликтность в специфических обстоятельствах<sup>29</sup>.

Все это, по нашему мнению, и обуславливает необходимость разработки вариантов обеспечения независимости контролеров. Можно предложить по крайней мере два основных варианта.

*Вариант 1.* Кадровой политикой Минфина России в отношении ТКРУ должно быть предусмотрено, что руководитель последнего для обеспечения большей безопасности (в частности, в плане членов его семьи) и независимости не должен являться местным жителем, а работать в регионе на контрактной основе. Более того, нужен четкий, юридически оформленный порядок регулярных кадровых перемещений в руководящем звене ГФК, ориентированный на заинтересованность и профессиональный рост государственных контролеров (аудиторов, ревизоров, инспекторов). Поэтому в целях повышения независимости руководителей контрольных служб, особенно на региональном уровне, предотвращения их сращения с региональными административными монополиями (так называемой «клановой бюрократией») целесообразно разработать механизм горизонтальных (из региона в регион) и вертикальных (из региона в центральный аппарат и обратно в регион) кадровых перемещений руководителей государственного контроля.

*Вариант 2.* Этот вариант предусматривает следующую структуру руководства ТКРУ. Определенное должностное лицо ДГФК - «куратор региона» (либо «ответственный по территории», наименование должности принципиального значения не имеет) организует контрольную работу в регионе, где находится региональная группа во главе со старшим ревизором (проверяющим). Куратор региона отвечает за всю проводимую в регионе работу группы, участвует в контроле в наиболее важных случаях, подписывает акты контроля, поддерживает деловые контакты и непосредственно ведет переговоры с руководством региона (т.е. органами исполнительной власти субъекта(ов) РФ) по поводу организации и результатов контроля с тем, чтобы последний приносил максимальную пользу для дела в центре и на местах.

Только такая оргструктура позволит исключить возможность неформальной зависимости проверяющих от руководства регионов, имеющей место при постоянном проживании руководителей территориальных подразделений федеральных контрольных органов непосредственно в регионе деятельности<sup>30</sup>.

Кроме контрольно-ревизионного аппарата Минфина России наиболее значимую роль в ГФК по линии исполнительной власти играют органы федерального казначейства России (далее - ОФКР). Они представляют со-

<sup>26</sup> См.: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31 марта 1998 г. № 53.

<sup>27</sup> См.: В коллегии Министерства финансов РФ// Бухгалтерский учет. - 2000. - № 4.

<sup>28</sup> На вышеуказанном заседании коллегии рассматривался вопрос «О проекте федеральной комплексной программы перспективного развития системы контрольно-ревизионных органов Министерства финансов РФ». В целях повышения эффективности последующего ГФК и его совершенствования коллегией постановила признать своевременность и необходимость разработки федеральной целевой программы перспективного развития контрольно-ревизионных органов Министерства финансов на 2001-2004 годы.

<sup>29</sup> Например, как отмечает Л.Н. Овсянников, отдельные недальновидные руководители регионов пытаются «приручить» ревизоров, заставить их «не выносить сор из избы», а в случае «отсутствия взаимопонимания» и припугнуть [144, с. 51].

<sup>30</sup> В этой связи стоит отметить опыт контрольной деятельности в особой экономической зоне КНР - Чен Чжен, где создана так называемая «централизованная модель», отличающаяся от структуры контроля в других районах КНР отсутствием нижестоящих контрольных звеньев на местном уровне. В связи с этим штат центрального аппарата контроля больше, чем в других областях, но, вместе с тем, это позволило устранить давление на контролеров с мест. При этом руководители аппарата контроля области Чен Чжен КНР отмечают, что такая структура обеспечивает контролерам большую независимость, повышает их авторитет и эффективность работы [200].

бой единую централизованную систему, созданную по территориальному принципу и входящую в состав Министерства финансов Российской Федерации. Структура ОФКР является трехуровневой (Главное управление федерального казначейства (ГУФК), Управления федерального казначейства (УФК) по республикам в составе РФ, краям, областям, автономным образованиям, городам федерального значения, Отделения федерального казначейства (ОФК) по городам, районам и районам в городах). ОФКР в целом призваны осуществлять государственную бюджетную политику, управлять процессом исполнения федерального бюджета, кроме всего прочего, осуществляя при этом предварительный и текущий контроль за ведением операций с бюджетными средствами главных распорядителей, распорядителей и получателей бюджетных средств, кредитных организаций, других участников бюджетного процесса по исполняемым бюджетам и бюджетам государственных внебюджетных фондов и т.д.<sup>31</sup> Следует подчеркнуть, что функция по предварительному и текущему контролю за целевым использованием бюджетных средств лежит в основном на ОФКР.

В первую очередь, ОФКР обеспечивают контроль за прохождением средств федерального бюджета из центра в регионы. Территориальными органами ведется предварительный и текущий контроль и учет поступления доходов и финансирования расходов федерального бюджета непосредственно. Так, предварительный контроль финансирования расходов осуществляется территориальными ОФКР в форме проверки соответствия сметных назначений соответствующим лимитам бюджетных обязательств. Текущий же контроль (на стадии финансирования расходов с лицевых счетов бюджетополучателей по платежным документам) осуществляется в форме проверок соответствующих документов, подтверждающих правомерность расходов в пределах сметных назначений. Контролируется также правильность и своевременность зачисления банками средств бюджета на счета бюджетополучателей. Также территориальные ОФКР в соответствии с Планом основных вопросов экономической и контрольной работы Минфина России на соответствующий год, заданиями и указаниями Минфина России, а также по инициативе территориальных ОФКР и во взаимодействии с другими органами ГФК по особому плану осуществляют и последующий контроль целевого использования средств федерального бюджета<sup>32</sup>. Создание ОФКР в целом и безусловно усилило ГФК в Российской Федерации. В то же время ОФКР осуществляют (совместно с другими финансовыми органами) сбор, обработку и анализ информации о состоянии государственных финансов и представляют отчетные данные в высшие представительные и исполнительные органы государственной власти и управления, что также, хотя и опосредованно, относится к ГФК.

Стоит упомянуть, что за последнее время различным вопросам развития и совершенствования функционирования ОФКР, включая совершенствование их контроль-

ных функций, посвящено значительное количество публикаций. Например, на страницах центральных журналов практически из номера в номер ведутся дискуссии по актуальным проблемам казначейского учета и контроля<sup>33</sup>. Очевидно, что переход на казначейскую систему исполнения бюджета стал одним из основных содержательных изменений в бюджетном процессе, оказавшим воздействие на организацию бухгалтерского учета исполнения бюджета и учета в бюджетных учреждениях. Как справедливо отмечает Т.Г. Нестеренко, со становлением и развитием казначейской системы изменилась роль бюджетных бухгалтеров, поскольку органы казначейства в стратегическом плане призваны стать своеобразными централизованными бухгалтериями по учету всех стадий и отношений, возникающих в процессе исполнения бюджета<sup>34</sup>. Вместе с тем появились новые объекты контроля: ассигнования, лимиты бюджетных обязательств, объемы финансирования, принятые бюджетные обязательства, кассовый расход и т.д. 23 января Правительством РФ была одобрена концепция функционирования единого счета федерального казначейства по учету доходов и средств федерального бюджета (далее - единый казначейский счет - ЕКС). Она предусматривает:

- централизацию доходов и средств федерального бюджета на ЕКС (открытом ГУФК);
- централизацию учета доходов бюджетов разных уровней на одном счете (открытом УФК), распределение их между разными уровнями бюджетов и осуществление расходов федерального бюджета на уровне УФК;
- ежедневное отражение в Главной книге федерального казначейства операций по доходам и расходам федерального бюджета (произведенным на уровне УФК).

Все это, в конечном итоге, оптимизирует потоки движения доходов и средств федерального бюджета. ЕКС же, функционирующий в рамках данной концепции, представляет собой счет федерального казначейства, на котором аккумулируются *все денежные средства федерального бюджета и отражаются все операции*

<sup>33</sup> О проблемах работы органов федерального казначейства России см. подробнее: Нестеренко Т.Г. Жизнь казначейства (интервью)//Банковский ряд.-2000.-№9; Ицковский Б.Ф. Контроль финансовых потоков государства органами федерального казначейства//Финансы.-2000.-№8; Максимов А.В. Муниципальное казначейство Ростова-на-Дону: опыт и перспективы развития//Финансы.-2000.-№6; Пашков В.И., Сольский Б.В. Казначейское исполнение муниципального бюджета: год спустя//Финансы.-2000.-№8; Буньков Г.В. Казначейство не опускает руки//Финансы.-2000.-№8; Деревянченко Т.А. Казначейство - государственный контролер исполнения федерального бюджета//Финансы.-2000.-№4; Пансков В.Г. Проблемы казначейского исполнения доходной части федерального бюджета//Финансы.-2000.-№4; Прокофьев С.Е., Калинин О.М. Единый казначейский счет: региональные проблемы реализации//Финансы.-2000.-№12; Нестеренко Т.Г. Некоторые аспекты учета исполнения федерального бюджета в рамках положений Бюджетного кодекса Российской Федерации//Финансы.-2000.-№12; Нестеренко Т.Г. Казначейская система как инструмент эффективного управления государственными финансами//Финансы.-2001.-№ 3; Горин В.А., Нестеров В.В. Программное обеспечение для казначейского исполнения доходов и расходов федерального бюджета на региональном и местном уровнях//Финансы.-2001.-№ 3; Прокофьев С.Е. Развитие казначейских технологий в Саратовской области//Финансы.-2001.-№ 6; Новикова В.Н. Контроль использования средств федерального бюджета, выданных на безвозвратной основе//Финансы.-2001.-№8; Сидоренко В.В. Эффективность контрольной функции органов федерального казначейства//Финансы.-2001.-№8 и др.

<sup>34</sup> Подробнее см.: Нестеренко Т.Г. Некоторые аспекты учета исполнения федерального бюджета в рамках положений Бюджетного кодекса Российской Федерации//Финансы.-2000.-№12.-С.7-11.

<sup>31</sup> Подробнее см.: Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ.

<sup>32</sup> Подробнее см.: "Порядок взаимодействия управления федерального казначейства Министерства финансов РФ по субъектам РФ и контрольно-ревизионных управлений Министерства финансов РФ в субъекте РФ по организации, проведению и реализации материалов ревизий и проверок", утвержденный приказом Минфина России от 28 декабря 1998 г. № 265.

органов государственной власти по исполнению федерального бюджета. В рамках внедрения технологий ЕКС в 2000 г. завершен перевод всех доходных счетов в систему счетов федерального казначейства. Концепция ЕКС не позволяет бюджетным учреждениям иметь счета в кредитных организациях, для них должны быть открыты лицевые счета в ОФКР<sup>35</sup>.

Так как казначейство концентрирует на своих счетах информацию о всех платежных операциях федерального бюджета, именно оно и становится ответственным за оперативный контроль поступления и выделения бюджетных средств. Очевидно, что при открытии лицевых счетов в ОФКР значительно сокращается число факторов нецелевого использования средств бюджета, так как в ходе совершения финансовых операций осуществляется предварительный и текущий казначейский контроль. Утверждение же приказом Минфина России от 26 апреля 2001 г. № 35н Инструкции о порядке применения органами федерального казначейства мер принуждения к нарушителям бюджетного законодательства Российской Федерации дает возможность существенно повысить эффективность ГФК.

В то же время отчеты Главного контрольного управления Президента РФ о проверках органов исполнительной власти свидетельствуют о недостаточном качестве исполнения отдельными ОФКР своих контрольных функций<sup>36</sup>. Кроме субъективных причин (низкая исполнительская дисциплина и недостатки квалификации контролеров и др.) неэффективной организации контроля в отдельных ОФКР, ряд факторов объективно препятствуют дальнейшему развитию и повышению эффективности казначейского контроля в целом.

В первую очередь, среди таких факторов необходимо выделить следующие:

- ОФКР в полной мере не включены в систему электронных расчетов ЦБР (в частности, не везде заключены договоры с ГУ ЦБР о передаче электронных платежных документов в полном формате<sup>37</sup>);
- недостаточно проработана информационно-телекоммуникационная система ОФКР (кроме всего прочего, она должна включать качественные современные программные продукты, обеспечивающие достаточную пропускную способность и высокую скорость обработки больших объемов электронных платежных документов, действенные системы защиты информации конфиденциального характера на всех этапах ее обработки, хранения и передачи по каналам связи и т.д.);
- имеет место несогласованность в контрольной политике и отсутствие эффективной информационно-коммуникационной системы между ОФКР и органами банковского контроля<sup>38</sup>;

<sup>35</sup> См.: Нестеренко Т.Г. Казначейская система как инструмент эффективного управления государственными финансами// Финансы.-2001.-№ 3.-С. 19.

<sup>36</sup> См., например: Цой В. Выход из депрессивного состояния есть// Президентский контроль. - 1999. - № 6 (на основании проведенной Главным контрольным управлением Президента Российской Федерации проверки в ряде регионов в 1999 г.); Отчет о работе Главного контрольного управления Президента Российской Федерации в 1999 г.// Президентский контроль. - 2000. - № 3; Тимофеева О. Диагноз болезни государственных финансов// Президентский контроль. - 2000. - № 2.

<sup>37</sup> Подробнее см.: Прокофьев С.Е., Калиниченко О.М. Единый казначейский счет: региональные проблемы реализации// Финансы.-2000.-№12.-С. 12-14.

<sup>38</sup> Например, основными трудностями в работе ОФКР с некоторыми отделениями Центробанка является отсутствие единой методологии, несогласованность инструктивно-методических документов, различное понимание степени актуальности оперативно-

- сложилась во многом недостаточно совершенная практика расчетов между участниками бюджетного процесса, включающая системы отсрочек, скрытых форм зачетов, неденежных форм оплаты налогов, предоставление администрациями субъектов РФ не предусмотренных законодательством льгот по той части федеральных налогов, которые зачисляются в их бюджеты и т.д.<sup>39</sup>, что препятствует соблюдению законодательно установленных пропорций распределения доходов от уплаты налогов между бюджетами разных уровней.

Кроме решения вышеотмеченных проблем в целях совершенствования казначейского контроля необходимо также создать систему по выявлению и учету в ОФКР средств, получаемых бюджетными учреждениями от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности<sup>40</sup>. В то же время Т.Г. Нестеренко в целях совершенствования учета и контроля бюджетного процесса на современном этапе предлагает осуществить комплекс мер (в числе прочего), включающих:

- 1) инвентаризацию всех бюджетополучателей;
- 2) перевод в систему счетов федерального казначейства средств, полученных бюджетными учреждениями от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности;
- 3) введение механизма регистрации договоров в органах федерального казначейства;
- 4) введение механизма субсидиарной ответственности министерств и ведомств, главных распорядителей средств федерального бюджета за обязательства, принимаемые их подведомственными учреждениями;
- 5) установление административной ответственности руководителей бюджетных учреждений за обязательства, принимаемые сверх доведенных им лимитов;
- 6) прекращение практики финансирования бюджетных учреждений одновременно из разных уровней бюджетной системы и проведение четкого разграничения расходных полномочий, что повлечет за собой разграничение субсидиарной ответственности за обязательства сектора государственного управления<sup>41</sup>.

Вполне очевидно, что скорейшее разрешение всех вышеуказанных проблем (в числе прочих) позволит значительно оптимизировать государственный финансовый контроль, осуществляемый ОФКР.

го решения отдельных задач управления государственными финансовыми потоками и т.д. Подробнее об этом см.: Бережная Л.А. Казначейский банк - венеция времени// Финансы.-2001.-№6.- С. 20-21.

<sup>39</sup> Подробнее см.: Нестеренко Т.Г. Нужна координация деятельности всех элементов финансовой системы// Финансы.-2000.- №11.-С. 8-12.

<sup>40</sup> Об этом, в частности, говорится в Бюджетном послании Президента РФ Федеральному Собранию РФ "О бюджетной политике на 2002 год".

<sup>41</sup> Подробнее см.: Нестеренко Т.Г. Казначейская система как инструмент эффективного управления государственными финансами// Финансы.-2001.-№ 3. С. 18-19.

## 2. ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ ОРГАНОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ С АУДИТОРСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ И ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОРГАНИЗАЦИЙ

### 2.1. Совершенствование взаимодействия органов государственного и аудиторского контроля организаций

В современных условиях хозяйствования объективно возникает необходимость усиления и дальнейшего совершенствования взаимодействия (т.е. координации деятельности, использования результатов работы, обмена опытом и т.д.) различных уровней системы финансового контроля коммерческих структур, основными из которых являются государственный и аудиторский (независимый).

Сотрудничество профессиональных аудиторских организаций и их объединений и органов ГФК (прежде всего, специализированных) целесообразно развивать, организуя совместные заседания "круглого стола", конференции и иные официальные встречи, с обсуждением на них проблем взаимоотношений (например, определение механизмов участия аудиторов в решении спорных вопросов по материалам проверок, осуществленных налоговыми органами, до принятия решений по ним), решением типовых спорных вопросов по проверкам, обменом опытом и т.д.

Но серьезным шагом к упорядочению и совершенствованию взаимодействия государственных и независимых финансовых контролеров, на наш взгляд, будет являться регламентация их взаимоотношений на основе стандарта "Взаимоотношение между независимыми аудиторами и государственными финансовыми контролерами". В данном стандарте целесообразно указать, по крайней мере, следующие пункты:

- а) принципы поведения аудиторов при их взаимоотношениях с представителями государственных органов контроля,
- б) порядок согласования спорных вопросов по материалам проверок.

Вышеописанные системы государственного контроля функционируют как в общественном секторе экономики, так и в частном при задействовании государственных финансов, а также при проверках соблюдения законодательства. Кроме того, в частном секторе функции финансового контроля выполняет независимый аудит.

Комитет Американской бухгалтерской ассоциации по основным концепциям учета (American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts, создан в 1971 г.) дал такое определение аудита: "Аудит - это системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях и событиях, устанавливающий уровень их соответствия определенным критериям и представляющий результаты заинтересованным пользователям" [169, с. 4]. В российской же теории аудит понимается более конкретно. В соответствии же с российским законодательством под аудитом понимается "предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансо-

вой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей" [6]<sup>42</sup>.

В мировой практике аудит не является новшеством и широко применяется во всех сферах деятельности. В России же новым является появление независимого финансового контроля, обеспечивающего потребности пользователей финансовой информации экономических субъектов в виде подтверждения ее достоверности.

В нашей стране первые аудиторские фирмы появились в 1987 г., но в настоящее время они организованы во всех более-менее крупных городах. Сейчас с полным правом уже можно утверждать, что аудит в России состоялся и получает все большее развитие, создана мощная аудиторская система, с учетом международных образцов совершенствуется ее институциональная, в том числе нормативно-правовая, база, крупные отечественные аудиторские фирмы уже вполне конкурируют на российском рынке даже с общепризнанными мировыми аудиторскими объединениями. В настоящее время в России стандартизирована также и деятельность по оказанию услуг, сопутствующих непосредственно аудиту (анализ финансово-хозяйственной деятельности, постановка бухгалтерского учета, оценка инвестиционных проектов, информационное обслуживание, консультации по вопросам систем управления и др.). Подготовлен и находится в Государственной Думе проект Федерального закона об аудиторской деятельности.

Заверение достоверности финансовой отчетности и консультационная деятельность аудиторских фирм и аудиторов, работающих самостоятельно в качестве индивидуальных предпринимателей, углубляет и расширяет финансовый контроль в негосударственном секторе. Так, к примеру, заверенная независимыми аудиторами финансовая отчетность является источником информации для принятия решений пользователями (инвесторами, кредиторами и т.д.) по различным операциям: выдача кредитов, вложения инвестиций, листинг ценных бумаг на фондовых биржах и пр. Консультационная деятельность аудиторов помогает оптимизировать финансовый механизм организаций, систему контроля финансовых потоков, организацию бухгалтерского и ведение бухгалтерского (финансового и управленческого) учета, налоговые базы и т.д. Аудиторы оказывают эти услуги в целях усиления контроля за деятельностью организаций негосударственного сектора как со стороны государства, так и со стороны пользователей финансовой информации. Аудит может быть обязательным и инициативным. Если инициативная проверка проводится по решению экономического субъекта, то осуществление обязательного аудита не зависит от его воли и желания и проводится в обязательном порядке в случаях, прямо установленных законодательством.

<sup>42</sup> Из вышеприведенных определений следует, что в России к аудиту склонны относить непосредственно финансовый контроль, а такую деятельность, как, например, экологический контроль или оценку систем корпоративного управления, принято относить к услугам, сопутствующим непосредственному аудиту финансовой отчетности. За рубежом же понимают аудит более пространно, а точнее, свободно (там вполне подходящи и такие понятия, как аудит имущества, аудит механизма управления, аудит организации производства, экологический аудит и т.д.). В основном для обозначения видов аудита там устоялись такие термины, как "аудит финансовой отчетности", "аудит на соответствие" и "операционный аудит" (в значении исследования финансово-хозяйственной системы с точки зрения ее эффективности и производительности иногда также употребляют термины "управленческий аудит" или "аудит хозяйственной деятельности").

Основополагающий принцип аудита - его независимость, под которой следует понимать главным образом свободу от влияния с чьей бы то ни было стороны в выражении своего профессионального мнения о финансовой отчетности проверяемого субъекта. Но поскольку результаты аудиторской проверки являются основой множества экономических решений, аудит достаточно жестко регулируется во всех странах. В некоторых из них (например, во Франции) в этот процесс вмешивается государство, устанавливая нормы и нормативы аудита, осуществляя регистрацию аудиторов и аудиторских фирм и контроль за их деятельностью. В России государство активно осуществляет регулирование аудиторской деятельности, определяет обязательность аудита, выделяя значимые предприятия, финансовые затруднения которых могли существенно повлиять на экономику, определяет требования к аудиторам (образование, квалификация, порядок сдачи экзаменов, ответственность и др.). Организация государственного регулирования аудита осуществляется Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации. Регулирование аудиторской деятельности государство осуществляет посредством законов, оставляя при этом значительные возможности саморегулирования аудита для общественных организаций аудиторов. Стоит отметить, что в каждой стране развитие и влияние общественных организаций осуществляется по-разному. Например, в США и в Англии аудиторская деятельность в основном регулируется специализированными общественными профессиональными аудиторскими организациями. В большинстве стран действуют независимые Палаты аудиторов, основными задачами которых являются разработка стандартов по аудиторской деятельности и этических норм поведения аудиторов, осуществление контроля качества работы аудиторов, проведение аттестации и выдача документов на занятие аудиторской деятельностью, осуществление координации аудиторской деятельности, а также применение дисциплинарных мер к лицам, нарушившим аудиторские нормы (в странах, где это не является прерогативой государства). Но, например, в Швеции, хотя и действуют Ассоциация уполномоченных аудиторов и Ассоциация утвержденных аудиторов, в целом регулирование аудиторской деятельности осуществляет государство. Аудиторская палата России также конструктивно взаимодействует с государственными органами в части регулирования аудиторской деятельности.

Итак, в России в современных все более усложняющихся условиях хозяйствования (многоукладность экономики, разнообразие экономических трансакций, высокая скорость и значительный объем соответствующих информационных потоков между хозяйствующими субъектами и государственными структурами, риски финансовых кризисов, обусловленные общей неустойчивостью мировой финансовой системы, и т.д.) целесообразно более широкое<sup>43</sup> использование института

<sup>43</sup> Аудиторская проверка может проводиться аудиторскими организациями (аудиторами) по поручению государственных органов. Орган дознания и следователь при наличии санкции прокурора, прокурор, суд и арбитражный суд вправе в соответствии с процессуальным законодательством дать аудитору или аудиторской фирме поручение о проведении аудиторской проверки экономического субъекта при наличии в производстве указанных органов возбужденного (возобновленного производством) уголовного дела, принятого к производству (возобновленного производства)

независимого аудита в деятельности специализированных органов ГФК. Аудиторы, являясь специалистами самого высокого класса как в области учета, так и в области финансового анализа, несут профессиональную ответственность и рискуют своей репутацией в случае представления необъективных выводов. Кроме того, аудиторские организации, накопив значительный опыт регулярных проверок и анализа состояния платежеспособности, финансовой устойчивости, экономической эффективности деятельности самых разных организаций и их ассоциаций, сумеют правильно и своевременно подметить тенденции и определенные закономерности в их деятельности, что очень важно в плане предупреждения финансовых проблем. Но для реализации данного предложения необходимо, по крайней мере, следующее:

- 1) определить систему объектов ГФК и соответствующие его задачи, которые целесообразно выполнять по средством использования труда независимых аудиторов;
- 2) разработать и в нормативном порядке закрепить стандарты государственного контроля (для их использования не только органами ГФК, но и аудиторскими организациями);
- 3) создать соответствующие учебно-методические центры ГФК для независимых аудиторов (например, при Счетной палате РФ), разработать порядок аттестации последних;
- 4) определить критерии отбора аудиторских организаций для их использования в деятельности органа ГФК;
- 5) разработать систему контроля качества работы независимых аудиторов (ответственность за результаты работы аудиторов будет нести использовавший их орган ГФК);
- 6) решить вопрос оплаты работы аудиторских организаций (например, соответствующие расходы могут быть согласованы и заложены в общей смете затрат на финансирование государственного контрольного органа).

Использовать аудиторские организации целесообразно прежде всего Счетной палате РФ (региональным контрольно-счетным органам), Департаменту государственного финансового контроля и аудита Минфина России и Главному контрольному управлению Президента РФ (в связи со спецификой и наиболее значительным объемом работ из всех контрольных органов). При этом, рецензируя работу аудиторов, эти органы будут брать на себя полную ответственность за результаты осуществленного ими контроля (при докладах парламенту, сообщениях в прессе и т.д.), хотя и указывать действительных исполнителей.

Стоит отметить, что в законе о Счетной палате РФ достаточно сжато упомянуто о возможности на договорной основе привлекать аудиторские организации к участию в проводимых контрольных мероприятиях<sup>44</sup>. При этом не раскрыты даже основные вопросы взаимодействия (например, неясно, можно ли осуществлять контрольные мероприятия силами независимых аудиторов, т.е. без непосредственного участия в проверках представителей Счетной палаты, и т.д.). Необходимо прописать это более подробно, указав и порядок взаимодействия, и направления контроля, в которых будут использоваться аудиторы, и механизм ответственности.

За рубежом независимые аудиторы активно используются в государственном контроле. Например, в США частные ревизионные компании (так называемые "фирмы общественных бухгалтеров") играют весьма важную

гражданского дела или дела, подведомственного арбитражному суду.

<sup>44</sup> См.: Федеральный закон "О Счетной палате Российской Федерации" от 11 января 1995 г. №4-ФЗ - ст. 22.

роль в контроле организаций общественного сектора из-за ограниченности ресурсов государственных контрольных организаций (в большей степени из-за ограниченности числа лиц, работающих в этих организациях и имеющих квалификацию, необходимую для ревизии в сложных финансовых системах). Так, если Главное бюджетно-контрольное управление (ГБКУ) США нанимает фирму общественных бухгалтеров для проведения ревизии финансовой документации от своего имени, то последняя отчитывается непосредственно перед ГБКУ, так как оно выпускает отчет и берет ответственность на себя (хотя и указывает действительных исполнителей) [222].

Определенную роль аудиторские организации имеют в контроле государственных финансов и во Франции. Например, заверение счетов государственных компаний осуществляют частные аудиторы, а выводы последних о проведенных проверках представляются в высший контрольный орган Франции - Суд счетов [79] (в иных переводных источниках, часто - Счетная палата). В России же, на наш взгляд, объединение усилий аудиторской и государственных контрольных систем не только решит кадровую проблему государственного контроля, но и в соответствии с принципом супераддитивности даст принципиально новый эффект в контроле общественных финансов.

Следует отметить, что некоторые органы ГФК уже делают первые шаги в плане отработки путей взаимодействия с аудиторскими организациями. В этом плане достаточно примечателен опыт московских коллег. Так, в качестве примера можно привести специально созданный при Контрольно-счетной палате Москвы Общественный совет по аудиторской деятельности, куда вошли представители основных профессиональных аудиторских организаций и крупнейших российских аудиторских фирм. Основными задачами Совета являются: организация разработки методологических основ взаимодействия органов ГФК и независимых аудиторских организаций; организация разработки стандартов проверки эффективности и целевого использования средств городского бюджета и имущества города Контрольно-счетной палатой и независимыми аудиторскими организациями; определение критериев и осуществление отбора аудиторских организаций, допускаемых Контрольно-счетной палатой Москвы к проверке эффективности и целевого использования средств городского бюджета и имущества города; организация контроля качества деятельности аудиторских организаций по осуществлению проверок эффективности и целевого использования средств городского бюджета и имущества города. Следует отметить также и Комиссию по координации аудиторской деятельности при мэре Москвы. Она была создана в целях формирования организационных предпосылок налаживания системы достоверной финансовой информации об использовании собственности и денежных средств города путем привлечения независимого аудита для проверки предприятий городского хозяйства и предприятий, использующих собственность или иные ресурсы города, развития взаимодействия органов законодательной и исполнительной власти Москвы и участников рынка аудиторских услуг, а также выполнения важнейших экономических и социальных городских программ<sup>45</sup>.

<sup>45</sup> См.: Аудитор.-1997.-№8.-С.9-12. В то же время следует отметить, что распоряжением первого заместителя Премьера Прави-

Важным шагом к формированию путей плодотворного взаимодействия и сотрудничества ГФК и независимого аудита явилось введение Постановлением Правительства РФ от 29 января 2000 г. № 81 "Об аудиторских проверках федеральных государственных унитарных предприятий" обязанности ежегодных аудиторских проверок федеральных государственных унитарных предприятий<sup>46</sup>.

Необходимо осветить и вопросы совершенствования взаимодействия государственного и аудиторского контроля в банковской сфере. Известно, что существенную роль в стабилизации экономики играет укрепление надежности банковской системы страны, являющейся своего рода финансовой артерией государства. Обострившийся в августе 1998 г. кризис поставил вопрос о ее существовании как никогда остро. Появились и продолжают развиваться кризисные тенденции, характеризующиеся стойким увеличением числа банков, находящихся в угрожающем финансовом состоянии или фактически утративших ликвидность. Естественно, потерявшие ликвидность банки не в состоянии своевременно проводить клиентские платежи и выполнять обязательства перед кредиторами. Крах хотя бы одного крупного (структурообразующего) банка, концентрирующего межбанковские операции, занимающего определенное место в кредитовании экономики (в том числе в отраслевом и региональном разрезе), способен перерасти уже в системный кризис. Поэтому цепная реакция банкротства банков является весьма серьезным фактором ухудшения общего экономического положения в стране. Оценивая неблагоприятное состояние отечественной банковской системы, склонившееся к настоящему времени, следует иметь в виду, что на эффективность ее функционирования влияют как общая экономическая ситуация в стране (в том числе неблагоприятные изменения государственной экономической политики), так и факторы, непосредственно связанные с организацией управления банками (например, рискованная кредитная политика, несоблюдение установленных экономических нормативов, некавалифицированное управление, неэффективная система внутреннего контроля и т.д.). В ряде случаев на положении коммерческих банков сказались и криминальные явления в банковской сфере.

Сложившаяся ситуация в банковской системе России требует незамедлительного принятия мер по ее укреплению, поддержанию финансовой устойчивости банков, их санированию. На наш взгляд, кризисное состояние ликвидности, характерное для российской экономики,

---

тельства Москвы от 14 декабря 1999 г. № 996-РЗП "О совершенствовании контроля за использованием государственной собственности" фактически утверждена обязательность аудиторских проверок деятельности хозяйствующих субъектов, имеющих в уставном капитале долю г. Москвы, в целях определения соответствия деятельности предприятий интересам города как акционера.

<sup>46</sup> При этом федеральные государственные унитарные предприятия подлежат проверке в случае, если объем годовой выручки от реализации товаров (работ, услуг) превышает 500 тыс. МРОТ либо сумма активов баланса на конец отчетного года превышает 200 тыс. МРОТ. При этом отбор аудиторов производится по установленному порядку в результате конкурса (по результатам конкурса составляется список уполномоченных аудиторских организаций). Проверка же должна проводиться в соответствии с требованиями *Примерного технического задания на проведение аудиторской проверки федерального государственного унитарного предприятия* (данное *Примерное техническое задание* утв. распоряжением Минимущества России от 26 мая 2000 г. № 9-р).



вызывает необходимость совершенствования, усиления механизмов *государственного контроля* в банковском секторе, превентивных мер по поддержанию целостности и эффективности кредитной цепи, а также совершенствования надзора за функционированием систем внутреннего контроля в банках. Например, в целях обеспечения экономических условий устойчивого функционирования банковской системы и защиты интересов кредиторов банковским законодательством предусмотрены обязательные экономические нормативы деятельности коммерческих банков и механизм государственного контроля за их соблюдением. Госконтроль за соблюдением банками обязательных экономических нормативов осуществляется на основании месячных балансов банков, к которым прилагаются справки с расчетами фактических значений обязательных экономических нормативов и расшифровка отдельных балансовых счетов.

В случае систематических нарушений нормативов, а также при подведении итогов года с убытками, при возникновении положения, угрожающего интересам клиентов коммерческого банка, Банк России в первую очередь может поставить вопрос перед учредителями (участниками) коммерческого банка о системе мер по его финансовому оздоровлению, повышению эффективности его деятельности. Владельцы банка обязаны выступить гарантами оказания финансовой помощи в случае возникновения у банка финансовых затруднений, и институт гаранта (учредителя, участника) должен действовать на протяжении всей деятельности банка. В связи с этим немаловажная роль в предотвращении банковского кризиса отводится системе надзора за финансовым состоянием юридических лиц - держателей контрольных пакетов банков. В соответствии с законодательством, регулирующим банковскую деятельность, территориальные учреждения Банка России обязаны контролировать финансовое состояние участников коммерческого банка, приобретающих в результате сделок либо при его создании (учреждении) более 20% его долей (акций). Приобретатели (в том числе связанные между собой соглашениями, а также являющиеся по отношению друг к другу дочерними или зависимыми) обязаны представить в территориальное учреждение Банка России соответствующее ходатайство. К ходатайству о согласии Банка России на такое приобретение должен быть приложен ряд документов, в которые входят также годовые бухгалтерские отчеты за последние три года деятельности с отметкой налогового органа и бухгалтерский баланс на последнюю отчетную дату. Территориальное учреждение Банка России в пределах срока, установленного законом для рассмотрения указанного выше ходатайства, вправе запросить дополнительную информацию о финансовом положении и деловой репутации вышеуказанных участников банка. Для принятия решения о согласии (или отказе) в ходатайстве территориальное учреждение Банка России на основании представленных документов проводит анализ финансовой и деловой состоятельности (надежности) приобретателей. При этом безусловным основанием для отказа в согласии на приобретение более 20% долей (акций) банка является установление неудовлетворительного финансового положения приобретателей, а также отсутствие у них собственных средств в размере, достаточном для оплаты приобретаемых долей (акций) банка.

Следует отметить, что в Банке России в настоящее время разрабатывается система финансового анализа предприятий в целях совершенствования инструментов денежно-кредитной политики, в частности, при проведении операций по рефинансированию, а также оценке результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятий, участников или претендентов на участие в акционерном капитале кредитных организаций и основных кредитозаемщиков. Вопрос разработки методологии оценки финансового состояния предприятий с точки зрения их надежности как кредитозаемщиков отнесен в ряд приоритетных в рамках реализации специального проекта "Центр мониторинга предприятий (EMC Phase III)"<sup>47</sup>. В то же время отмечается нехватка в системе Банка России специалистов, владеющих методикой оценки финансового состояния предприятий.

В целях совершенствования, повышения эффективности финансового контроля в банковской сфере, обусловленного плодотворным взаимодействием органов государственного и независимого (аудиторского) контроля, мы предлагаем функции по оценке финансовой состоятельности и деловой репутации юридических лиц - приобретателей более 20% долей (акций) коммерческого банка или его контрольного пакета (далее - приобретателей) возложить на институт аудита. Аудиторы, являясь специалистами самого высокого класса как в области учета, так и в области финансового анализа, несут профессиональную ответственность и рискуют своей репутацией в случае представления необъективных выводов. Для выполнения задач анализа финансового положения аудиторы в целом подготовлены и методически, и информационно. Кроме того, аудиторские организации, накопив значительный опыт регулярных проверок и анализа состояния платежеспособности, финансовой устойчивости, экономической эффективности деятельности самых разных организаций и их ассоциаций, сумеют правильно и своевременно подметить тенденции и определенные закономерности в их деятельности, что очень важно в плане предупреждения финансовых проблем.

Важность целей аналитической работы (в данном случае - это оценка способности приобретателей выступать гарантами оказания финансовой помощи в случае возникновения у банка финансовых затруднений), а также взаимосвязи различных показателей обуславливают проведение как оценки финансового состояния приобретателей, так и оценки финансово-хозяйственных перспектив их функционирования в будущем.

Конечно, особое внимание должно обращать на определение финансовой устойчивости приобретателей, достаточность собственных средств для оплаты своей доли в уставном капитале банка, способность его поддержать в случае необходимости дополнительными взносами. При этом важна как достоверная информация о текущем финансовом состоянии приобретателей, так и его проекция на ближайшую или более отдаленную перспективу (т.е. ожидаемые параметры финансового состояния).

Для предупреждения явно криминальных целей учредителей банков (например, незаконное присвоение средств вкладчиков путем предоставления "невозвратных" кредитов аффилированным и контролируемым структурам и

<sup>47</sup> Подробнее об этом см.: Степанов Ю.В. Новый этап в организации мониторинга предприятий в системе Банка России // Деньги и кредит. - 1999. - № 9.

т.д.) аудиторами также должна анализироваться деловая репутация приобретателей, источники происхождения средств, вносимых в оплату долей (акций).

На данном этапе развития аудита аудиторские организации имеют право самостоятельно определять методики, позволяющие анализировать финансовое состояние и деловую репутацию хозяйствующих субъектов (в настоящее время многие аудиторские организации используют свои внутренние методики). В общем же виде методика финансового анализа состоит из трех взаимосвязанных блоков:

- 1) анализ финансовых результатов деятельности организации;
- 2) анализ финансового состояния;
- 3) анализ деловой активности и эффективности финансово-хозяйственной деятельности.

Детализация процедурной стороны методики финансового состояния зависит от поставленных целей, а также различных факторов информационного, временного, методического, кадрового и технического обеспечения. Логика аналитической работы предполагает ее организацию в виде двухмодульной структуры:

- 1) экспресс-анализ финансового состояния (его целью является наглядная и простая оценка финансового благополучия и динамики развития организации);
- 2) детализированный анализ финансового состояния (его цель - более подробная характеристика имущественного и финансового положения организации, результатов ее деятельности в истекшем отчетном периоде, а также возможностей ее развития на перспективу; он конкретизирует, дополняет и расширяет отдельные процедуры экспресс-анализа, при этом степень детализации зависит от желания аналитика).

По нашему мнению, в целях упорядочения аудиторской деятельности по финансовому анализу и унификации требований в отношении содержания, формы и порядка подготовки отчетов о финансовом состоянии крупных приобретателей долей (акций) банков и их перспективах (в плане стабильности положения) должны быть разработаны и формально закреплены в виде обязательных рекомендаций и нормативов единые (типовые) методики оценки финансового состояния организаций различного типа (в разрезе организационно-правовых форм, размеров, видов деятельности и т.д.). Единая база (стандарт) позволит также однозначно интерпретировать результаты оценок и взаимодействовать различным органам финансового контроля. Например, требованиям к базе для данной методологии, на наш взгляд, в наибольшей степени отвечает комплексная, логически целостная методика финансового анализа, разработанная под руководством заведующего кафедрой учета, анализа и аудита МГУ им. М.В. Ломоносова, доктора экономических наук, профессора А.Д. Шеремета. Целесообразно лишь формализовать это в соответствующих стандартах *по оценке способности приобретателей выступать гарантами оказания финансовой помощи в случае возникновения у банка финансовых затруднений.*

Вопросы законодательного закрепления обязательности представления аудиторских отчетов о финансовом положении и деловой репутации юридических лиц, приобретающих более 20% долей (акций) коммерческого банка (или его контрольный пакет), а также порядок их представления, на наш взгляд, должны быть взвешены, согласованы и реализованы совместно соответствующими органами управления банковской и аудиторской деятельностью.

Кроме вышеуказанных аспектов, по крайней мере еще два вопроса взаимодействия органов ГФК и независимого аудита, по нашему мнению, должны быть рассмотрены и разрешены в нормативно-правовом порядке, а именно:

1. Подтверждение независимыми аудиторами достоверности финансовой отчетности региональных администраций и соответствия совершенных ими финансово-хозяйственных операций законодательству Российской Федерации (в этом плане также целесообразно привлекать независимых аудиторов - при тесном взаимодействии последних с соответствующими органами ГФК - к оценке годовых *бухгалтерских отчетов* об исполнении консолидированных бюджетов субъектов РФ). Следует отметить, что ряд специалистов<sup>48</sup> предлагают в качестве обязательного условия предоставления финансовой поддержки регионам из федерального бюджета ввести представление ежегодного квалифицированного аудиторского заключения об исполнении бюджета региона (субъекта РФ) в отчетном году. Иными словами, предлагается в определенной мере делегировать функции контроля региональных финансов именно аудиторским организациям (таким образом наметится аспект плодотворного взаимодействия органов ГФК и аудиторских организаций). Для реализации данного предложения как минимум необходима система стандартов ГФК, на основе которых уже можно будет работать независимым аудиторами. При этом сами аудиторы как специалисты в частном секторе вряд ли смогут без специальной подготовки и переквалификации осуществлять контроль государственных финансов. Поэтому разработать (организовать) всю систему реализации вышеуказанного предложения (а основными ее элементами должны быть: унифицированная структура отчетности по аспектам деятельности субъектов РФ, стандарты ГФК по данному направлению, механизм использования независимых аудиторов), на наш взгляд, сможет лишь *Комитет регулирования государственного финансового контроля.*

2. Привлечение независимых аудиторов (аудиторских организаций) как наиболее независимых и опытных специалистов к анализу и выдаче *заключений* (отчетов) *о состоянии систем управления финансово-хозяйственной деятельностью* крупных предприятий (в числе прочего включающих: оценку процедур управления, оценку их результатов (результатов финансово-хозяйственной деятельности), оценку текущего финансового состояния предприятия и определение его тенденций и т.д.), в частности, экономически и социально значимых как для отдельных регионов (например, градообразующих предприятий и т.д.), так и для страны в целом (естественных монополий и т.д.)<sup>49</sup>. Таким образом наметится еще один аспект плодотворного взаимодействия органов ГФК (Федеральной службы России по делам о несостоятельности и финансовому оздоровлению и др.) и органов независимого аудита. В связи с этим,

<sup>48</sup> См.: Бюджетная система Российской Федерации / М.В. Романовский и др.; Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. - М.: Юрайт, 1999. - С. 115.

<sup>49</sup> В этой связи следует отметить плодотворное взаимодействие органов ГФК, осуществляющих правоохранительные функции, и независимых аудиторов в плане проведения проверок финансового состояния экономических субъектов, в отношении руководителей (собственников) которых возбуждено соотв. уголовное дело (о преднамеренном или фиктивном банкротстве и др.).

целесообразно также разработать соответствующие стандарты анализа и оценки. Стандартизация обеспечит единство в информационных материалах и способах анализа и оценки, а также в формах соответствующей отчетности, что значительно рационализирует ГФК в этом плане<sup>50</sup>.

В заключение необходимо еще раз подчеркнуть, что на настоящем этапе развития отечественной экономики в условиях ее многоукладности и усложнившегося хозяйственного механизма вопросы усиления взаимодействия, а также более скоординированной работы органов государственного и независимого (аудиторского) контроля приобретают особую актуальность.

## **2.2. Концепция использования системы внутреннего контроля коммерческой организации**

Одним из важных вопросов совершенствования организации ГФК в современных условиях является использование специализированными органами ГФК при осуществлении ими процедур контроля деятельности государственных организаций и их объединений (а также организаций с государственным участием или особо связанных с деятельностью государства, т.е. тем или иным образом использующих государственные средства и т.д.) информационных ресурсов систем внутреннего контроля (далее - СВК) последних (т.е. контрольных систем, созданных в рамках самих этих организаций). Следует отметить, что ГФК и СВК во многом пересекаются, так как те же работники внутренних контрольно-ревизионных служб государственных организаций или их бухгалтерские отделы также по определению являются субъектами ГФК (в данном случае - внутреннего). В данной же главе абстрагируемся от аспектов интерпретации всех возможных органов ГФК и соотношения последних с внутренними управленческими системами предприятий. Рассмотрим лишь вопрос взаимодействия внутренних контролеров (которые также могут быть субъектами ГФК) и контролеров из специализированных органов ГФК.

На сегодняшний день государственные контролеры из специализированных органов ГФК в основном приступают к проверке непосредственных хозяйственных операций экономических субъектов. Это прописано и в нормативной базе, и в разнообразных руководствах по контролю, но такой подход с точки зрения современных требований можно признать неполным, так как он не затрагивает предварительную оценку управляющих, а точнее, контрольных систем организаций. И хотя в научной литературе соответствующей области авторы в основном рекомендуют и заостряют внимание на непосредственном контроле деятельности и разнообразных методах его совершенствования, этот подход уже устарел. Дело в том, что в связи с тенденцией роста объема и разнообразием структуры информационных потоков, усложнением условий хозяйствования, расширением сфер деятельности организаций (в том числе в связи с транснационализацией хозяйствования) возникает бесчисленное множество подлежащих непосредственному контролю предметов. Этот всеобъемлющий контроль требует все больших затрат ресурсов и времени, что

отвлекает от более важных задач. Так, если в прежние годы предметами государственного контроля были, в основном, сохранность и эффективное использование ресурсов, а также законность финансово-хозяйственных операций организации, то в настоящее время помимо этого контролю целесообразно все более ориентироваться на рационализацию управленческих систем проверяемых организаций (системы сбыта, снабжения, управления инвестиционной деятельностью и т.п.), поиск путей повышения эффективности их финансово-хозяйственной деятельности. Стоит ли объяснять, что охватить непосредственным контролем все эти многочисленные стороны деятельности организации весьма затратно и нерационально? Итак, гораздо эффективнее подходить к контролю не только с точки зрения непосредственных объектов и финансово-хозяйственных операций, а определять именно те системы, контроль которых позволит сделать выводы о всей деятельности. Вопрос сложный, но решаемый. Известно, что оптимизация затрат на осуществление контрольных мероприятий достигается главным образом устранением дублирования, т.е. выполнения одной и той же работы по финансовому контролю различными его органами или субъектами. Например, в общегосударственных системах финансового контроля экономические развитые страны органы контроля, обладающие более высоким статусом, уделяют все большее внимание именно результатам ревизий и оценке деятельности нижестоящих контролируемых организаций и внутренних контрольных систем проверяемых организаций, и только после этого уже непосредственному контролю объектов. Приведем некоторые примеры.

Так, при выполнении своих контрольных функций Счетная палата Европейского Сообщества использует любую ценную информацию, полученную системами внутреннего контроля проверяемых организаций. Если такая информация надежна, это позволяет оперативно проанализировать системы управления [195]. В основные же задачи Национального контрольно-ревизионного управления Великобритании при проверках на эффективность использования государственных финансовых средств входит прежде всего установление следующего: располагает ли учреждение надежной СВК, обеспечивающей экономию, продуктивность и эффективность, и проверка того, насколько СВК работает и обеспечивает руководство учреждения необходимой управленческой информацией [233]. Примечательны в этом плане и опыт канадских специалистов. Например, ведомство Генерального ревизора Канады относит ревизию СВК государственных учреждений и корпораций к одной из важнейших составных частей своей деятельности, полагая, что, если системы работают успешно, то нет нужды в оценке отдельных операций и сделок [91]. Весьма обширный опыт оценки СВК накоплен независимыми аудиторскими организациями. Для этого в основном применяются систематизированный и вероятностный подходы [19]. Например, систематизированный подход требует от аудитора:

- а) убедиться в существовании СВК,
- б) описать ее (по каждой сфере контроля),
- в) оценить ее надежность, т.е. способность предотвращать ошибки и злоупотребления (для описания и оценки применяются различного рода схемы, анкеты, пояснения, специальные бланки-отчеты и т.п.),
- г) установить степень доверия к ней, что, в свою очередь, используется при определении характера, объема и про-

<sup>50</sup> Первым шагом в этом плане уже можно считать Распоряжение Минимущества России от 26.05.2000 г. №9-р "Об утверждении Примерного технического задания на проведение аудиторской проверки федерального государственного унитарного предприятия".

должительности во времени процедур проверки на соответствие (т.е. более детальной проверки контроля в отношении реальных операций с целью подтверждения соответствия их определенным требованиям) и по существу (т.е. тщательного исследования определенных фактов финансово-хозяйственной деятельности объекта контроля, интерпретации (учета) и оценки этих фактов и их последствий, соблюдения прав и обязательств участников, спорных моментов и т.д.).

Вероятностный подход к оценке СВК более нов, он базируется на учете степени риска и в целом дополняет систематизированный подход. Мы не будем заострять внимание на детальной интерпретации систематизированного и вероятностного подходов, описании процедур количественной оценки факторов (составляющих) аудиторского риска и влияния значений на объемы аудиторских процедур по существу, так как все это можно найти в соответствующей литературе, посвященной независимому аудиту.

Отечественным специализированным органам государственного контроля также целесообразнее оценивать прежде всего СВК проверяемых хозяйствующих субъектов, предварительно установив "пределы доверия" к ней, т.е. пределы, до которых можно полагаться на внутренний контроль. Так, при управленческом аудите или при оценке государственными органами финансового контроля оптимальности стратегий ценообразования, методов транспортировки готовой продукции, политики формирования спроса и стимулирования сбыта, политики коммерческого кредитования и т.д., принятых на проверяемом предприятии, более разумно на стадии планирования процедур такой оценки в первую очередь проанализировать и использовать соответствующие материалы иных уровней контроля и прежде всего СВК, чем тратить собственные ограниченные ресурсы, осуществляя проверку "с нуля" (т.е. без использования соответствующим образом проанализированной информации внутреннего контроля). Если СВК работает успешно, то нет нужды в проверке отдельных сделок. С другой стороны, неудовлетворительное состояние внутреннего контроля может указать на различные "больные места" хозяйственной системы проверяемого предприятия (учреждения), что поможет скорее выявить крупные нарушения в использовании и управлении государственными финансами.

Итак, один из актуальнейших вопросов теории и практики контроля - возможность использования СВК специализированными органами ГФК. Органам ГФК при планировании и проведении проверок целесообразно обратить внимание, в основном, на следующие важные моменты внутреннего контроля коммерческих<sup>51</sup> организаций:

<sup>51</sup> В настоящей работе освещены вопросы использования СВК именно коммерческих организаций (как государственных - или с определенной долей государственного участия - так и негосударственных), так как в новых условиях хозяйствования возникают значительные риски неадекватного использования государственных средств, в первую очередь, именно в таких бизнес-структурах. СВК же бюджетных учреждений, например, имеют несколько иную направленность, подробно же раскрывать и то и другое не позволяют объемные рамки настоящей работы.

### Уровень выполнения СВК своих целей и задач

Эффективная СВК предусматривает определенные цели и задачи<sup>52</sup>. Так, под основными целями СВК коммерческой организации следует понимать:

- а) сохранение, законное и эффективное использование разнообразных ресурсов и потенциалов организации (включая ресурсы, полученные от государства);
- б) своевременную адаптацию организации к изменениям во внутренней и внешней среде;
- в) обеспечение эффективного функционирования организации, а также ее устойчивости и максимального развития в условиях многоплановой конкуренции.

Достижение данных целей СВК обеспечивается реализацией задач, которые заключаются в достижении следующих основных показателей эффективности управления организацией:

- 1) соответствие деятельности организации принятому курсу действий (т.е. целевым установкам и ориентирам) и стратегии;
- 2) устойчивость организации с финансово-экономической, рыночной и правовой точек зрения;
- 3) сохранность ресурсов и потенциалов организации;
- 4) должный уровень полноты и точности первичных документов и качества первичной информации для успешного руководства и принятия эффективных управленческих решений;
- 5) показатели безошибочности регистрации и обработки финансово-хозяйственных операций организации (наличие, полнота, арифметическая точность, разноска по счетам, формальная разрешенность, временная определенность, представление и раскрытие данных в отчетности);
- 6) рациональное и экономное использование всех видов ресурсов;
- 7) соблюдение работниками организации установленных администрацией требований, правил и процедур (положений о подразделениях, должностных инструкций, правил поведения, планов документации и документооборота, планов организации труда, приказа об учетной политике, иных приказов и распоряжений);
- 8) соблюдение требований федеральных законов и подзаконных актов, изданных органами власти Российской Федерации и ее субъектов, а также полномочными органами местного самоуправления. Эти и многие другие задачи обуславливают создание в организации эффективной СВК<sup>53</sup>.

Следует подчеркнуть, что особый вопрос оценки СВК - уровень выполнения целей контроля за операциями с государственными средствами.

### Осуществление процедур внутреннего контроля

Формально установленные и реально осуществляемые процедуры внутреннего контроля должны включать следующие основные элементы:

<sup>52</sup> Более подробно о СВК см.: Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. - М.: Издательство "Экзамен", 2000.

<sup>53</sup> Эффективность СВК характеризует экономия потерь, т.е. ущерба, обусловленная ее функционированием (иными словами, разница между предполагаемыми величинами убытков в условиях отсутствия контроля и при функционирующей СВК). Очевидно, что СВК организуют с учетом отдачи от ее функционирования, или, точнее говоря, затраты на создание и поддержание функционирования СВК определенной степени сложности вместе с упущенной выгодой от альтернативного вложения средств, направленных на создание и поддержание СВК, не должны превышать ожидаемых убытков от отсутствия соответствующей СВК. Подробнее об экономической оценке СВК см.: Петрова Ю.В. Система внутреннего контроля предприятия в условиях предпринимательских рисков // Аудиторские ведомости. - 1998. - № 1.

а) согласно объектам, целям и задачам внутреннего контроля и на основе детально разработанных должностных инструкций формальное определение и документальное закрепление порядка деятельности (действий и взаимоотношений) определенного круга работников организации по поводу планирования, организации, регулирования, контроля, учета и анализа в процессе реализации конкретных финансовых и хозяйственных операций организации;

б) определение используемых нормативных документов, источников информации и круга первичных документов или других носителей информации, где отражаются данные, свидетельствующие об исполнении соответствующими работниками своих функций и о реализации этапов соответствующих финансовых или хозяйственных операций; определение порядка движения документов или иных носителей информации от момента их возникновения до архивирования;

в) определение "точек контроля" для оценки различных аспектов реализации конкретных финансовых или хозяйственных операций и оценки состояния или наличия ресурсов организации; установление контролируемых параметров объектов контроля; установление "критических" точек контроля, где риск возникновения ошибок и искажений особенно велик;

г) выбор видов (типов и методов) проведения внутреннего контроля.

### **Риск контрольной среды**

Данный риск определяют: управленческая философия и стиль работы руководителей организации (отношение управляющих к коммерческим, финансовым и внутрифирменным рискам; адекватное понимание ими роли внутреннего контроля в управлении организацией; конкретные действия в плане организации СВК и ее совершенствования; склонность к авторитарному стилю в управлении и т.д.); оргстатус отдела внутреннего аудита, т.е. положение в оргструктуре этого важного координационного центра ответственности; принятый организацией курс действий (ее ориентиры), цели и стратегии; виды и масштаб деятельности организации; соответствие оргструктуры размерам и степени сложности организации; регламентация взаимоотношений между звеньями организации, сотрудниками, наличие кодекса поведения; определение и документальное закрепление процедур контроля; определение и документальное закрепление полномочий и ответственности сотрудников; методы доведения установленных правил до сотрудников; изучение руководителями выявленных в результате контроля отклонений, своевременность принятия ими решений по данным отклонениям; налаженность системы коммуникаций и системы информационного обеспечения управления; налаженность систем бюджетирования, бизнес-планирования, подготовки финансовой отчетности для внешних и внутренних пользователей; адекватность системы документации и документооборота организации ее размерам и структуре; рациональность кадровой политики, т.е. механизмов управления персоналом; конфликтность в коллективах; мотивация трудовой деятельности, профессиональная подготовка, интеллектуальный уровень, наклонности, личностные качества, этические принципы, а также физические, психические, половые и возрастные характеристики работников организации; внешне влияющая - уровень развития экономики, экономическая и политическая устойчивость рынка, развитие законодательной базы рыночного типа, налоговая политика государства; соблюдение действующего законодательства и работа с внешними органами контроля; не-

определенность и риск деятельности, а также иные условия, специфичные для каждой конкретной организации.

Вообще, среду контроля можно подразделить на внешнюю и внутреннюю. Можно также ориентироваться на группировку факторов, влияющих на финансово-экономическую деятельность субъекта хозяйствования (например, общеэкономические факторы; отраслевые факторы; индивидуальные факторы; факторы, связанные с особенностями экономической деятельности; финансовые факторы; нормативно-правовые факторы<sup>54</sup>).

### **Эффективность системы бухгалтерского учета**

Об эффективности учетной системы можно судить по уровню достижения следующих показателей безошибочности регистрации и обработки финансово-хозяйственных операций организации:

- 1) наличие - отражены действительно существующие операции;
- 2) полнота - отражены все реальные операции;
- 3) арифметическая точность - все операции правильно подсчитаны;
- 4) разноска по счетам - все операции правильно разнесены по соответствующим бухгалтерским счетам;
- 5) формальная разрешенность - на каждую операцию получено общее или специальное формальное разрешение;
- 6) временная определенность - все операции отнесены к надлежащему отчетному периоду;
- 7) представление и раскрытие данных в отчетности - все данные правильно суммированы и обобщены, соблюдены установленные требования относительно порядка и объема раскрытия информации в отчетности.

Эффективная система учета также не должна допускать возникновения ошибок и возможности злоупотреблений (искажений) работниками организации.

### **Распределение обязанностей между субъектами внутреннего контроля**

Внутренний контроль осуществляют работники или участники, т.е. владельцы, организации при исполнении возложенных на них обязанностей либо только на основании соответствующих прав. При этом следует знать, что субъектов внутреннего контроля в общем и целом можно распределить по следующим уровням с точки зрения их значимости в контроле:

- 1) субъекты внутреннего контроля 1-го уровня - это участники (собственники), организации, осуществляющие контроль непосредственно или косвенно, т.е. с помощью независимых экспертов, в том числе внешних аудиторов;
- 2) субъекты внутреннего контроля 2-го уровня - в их обязанности непосредственно не входит контроль, но в силу необходимости они выполняют и контрольные функции (например, рабочий, осуществляющий контроль за качеством работы оборудования);
- 3) субъекты внутреннего контроля 3-го уровня - они выполняют контрольные функции для реализаций тех функций, которые за ними закреплены непосредственно (например, работники планово-экономического отдела, отдела кадров);
- 4) субъекты внутреннего контроля 4-го уровня - в их обязанности входят как контрольные, так и другие функции (административно-управленческий персонал, персонал, обслуживающий компьютерные системы, сотрудники отдела бухгалтерского учета, служб коммерческой и физической безопасности);

<sup>54</sup> Подробнее о данных факторах см.: Правило (стандарт) аудиторской деятельности "Понимание деятельности экономического субъекта"// Аудиторские ведомости. - 1999. - № 6.

5) субъекты внутреннего контроля 5-го уровня - в их функциональные обязанности входит только осуществление контроля (сотрудники отдела внутреннего аудита, члены ревизионной комиссии или ревизоры, сотрудники отдела технического контроля и т.п.).

### **Используемые формы внутреннего контроля**

Основная из современных форм внутреннего контроля коммерческих организаций - внутренний аудит. Внутренний аудит - регламентированная внутренними документами организации деятельность по контролю за деятельностью организации и различными аспектами функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации (общему собранию участников хозяйственного товарищества или общества или членам производственного кооператива, наблюдательному совету, совету директоров, исполнительному органу). *Цель* внутреннего аудита - помощь органам управления организации в осуществлении эффективного контроля над различными звеньями (элементами) системы внутреннего контроля. Главная задача внутренних аудиторов - обеспечение удовлетворения потребностей органов управления в части предоставления контрольной информации по различным интересующим их вопросам. Считаем, что под общей *функцией* внутренних аудиторов следует понимать:

а) оценку адекватности систем контроля - осуществление проверок звеньев управления (контроля), представление обоснованных предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления;

б) оценку эффективности деятельности - осуществление экспертных оценок различных сторон функционирования организации и представление обоснованных предложений по их совершенствованию.

Деятельность внутренних аудиторов для органов управления организацией, по нашему мнению, имеет **информационное и консультационное значение**. Следует упомянуть, что к институтам внутреннего аудита относят и ревизионные комиссии (ревизоров), деятельность которых регламентирована действующим законодательством (этот институт в основном распространен в акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью и производственных кооперативах).

Эффективность внутреннего аудита является фактором доверия к СВК проверяемой организации и может существенно сократить затраты на процедуры ГФК. Иными словами, от эффективности внутреннего аудита будет зависеть структура, объем, а следовательно, и стоимость государственного контроля. Определение возможности использования результатов работы внутренних аудиторов, оценка влияния их работы на понимание СВК проверяемой организации, а также на объем и структуру проверки, на наш взгляд, должны базироваться на определенных критериях и требованиях к изучению и оценке внутреннего аудита. В связи с этим возникает необходимость в определении критериев оценки внутреннего аудита. Одним из важнейших критериев оценки, на наш взгляд, должны быть *профессиональные стандарты и этические нормы* внутреннего аудита (их качество и соблюдение гарантирует высокое качество внутреннего аудита). Само наличие в коммерческой организации стандартов и кодекса этики внутреннего аудита делает возможной адекватную оценку

внутреннего аудита как со стороны руководителей организации, так и со стороны внешних аудиторов и государственных контролеров-ревизоров (при этом, прежде всего, должно быть оценено их качество и уровень соблюдения). В связи с отсутствием соответствующих отечественных разработок, касающихся проблемы стандартизации внутреннего аудита, необходимо рассмотреть данный вопрос более подробно.

Доверие к высокому качеству оказываемых профессиональных услуг возникает тогда, когда в рамках данной профессии существуют стандарты профессиональной деятельности. Стандарты внутреннего аудита формулируют единые базовые требования, определяющие нормативные требования к качеству и надежности внутреннего аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов деятельности внутренних аудиторов при их соблюдении. Кодекс же этического поведения дает соответствующие рекомендации, точно определяет критерии поведения, специфические для данной профессии. То есть с точки зрения определенной профессии этический кодекс является декларацией твердых норм поведения и содействует выполнению этих норм. Без этого была бы невозможна профессиональная дисциплина. Кодекс этики и стандарты внутреннего аудита, естественно, должны приниматься высшим органом управления деятельностью внутренних аудиторов. За рубежом таким органом управления является организованный в 1941 г. в США и в настоящее время имеющий более 180 отделений по всему миру Институт внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors - IIA, Inc.). В России же на начальном этапе становления внутреннего аудита и кодекса профессиональной этики, и стандарты профессиональной деятельности внутреннего аудита должны разрабатываться локально, т.е. на каждом отдельном предприятии при наличии службы внутреннего аудита. В дальнейшем (по мере решения многочисленных организационных проблем российского филиала международного Института внутренних аудиторов<sup>55</sup>) эти положения должны быть разработаны в централизованном порядке. Безусловно, при разработке кодекса этики и стандартов внутреннего аудита можно опираться на опыт зарубежных коллег из международного Института внутренних аудиторов<sup>56</sup>. Но, по нашему мнению, зарубежные разработки в полной мере не могут являться "идеальным образцом", а должны быть критически оценены и переработаны. Российским коммерческим организациям, имеющим службы внутреннего аудита, целесообразно самостоятельно разрабатывать этический кодекс и профессиональные стандарты внутреннего аудита и в дальнейшем использовать их в качестве базы для оценки его эффективности. Стоит отметить, что при разработке данных положений целесообразно использовать правило (стандарт) аудиторской деятельности "Изучение и использование работы внутреннего аудита" (одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 27 апреля 1999 г., Протокол № 3).

<sup>55</sup> С июня 2000 г. в Москве работает российский филиал международного Института внутренних аудиторов. Подробнее см.: Accounting Report (Russian edition), вып. 4.2. (март-апрель), 2001.

<sup>56</sup> См.: USA General Accounting Office. Standarts for Internal Controls in the Federal Government. 1983; INTOSAI. Guidelines for Internal Controls Standarts. 1992; The Institute of Internal Auditors. Standarts for the Professional Practice of Internal Auditing, 1998; Профессиональные стандарты внутреннего аудита. Кодекс этики внутреннего аудита (приняты Советом Директоров Института внутренних аудиторов 17 июня 2000г.). Пер с англ. // www. iia-ru. divo. ru.

Ниже представлены положения, которые следует взять за основу при разработке кодекса этики и профессиональных стандартов внутреннего аудита для российских коммерческих организаций.

Любой этический кодекс должен состоять из общих формулировок, описывающих идеальные формы поведения, т.е. такие, к которым должны стремиться профессионалы, и из конкретных правил поведения, которые должны выполняться каждым профессионалом.

### **Кодекс профессиональной этики российских внутренних аудиторов**

Кодекс профессиональной этики российских внутренних аудиторов должен состоять из двух частей: этических принципов внутреннего аудита и основных положений по поведению внутренних аудиторов (т.е. правил поведения в конкретных ситуациях). По нашему мнению, этические принципы, являющиеся ключевым условием достижения цели внутреннего аудита, должны отражать следующие основные моменты: независимость, честность, объективность, лояльность, ответственность, конфиденциальность.

Стандарты же внутреннего аудита целесообразно разделить на следующие разделы: независимость, профессионализм, осуществление внутреннего аудита, управление внутренним аудитом. В каждом из разделов должны быть подразделы, собственно и являющиеся стандартами. Так, в раздел "Независимость" предлагаем включить следующие стандарты:

- а) организационный статус отдела внутреннего аудита;
- б) права и обязанности внутреннего аудитора.

К разделу "Профессионализм" считаем целесообразным отнести следующие стандарты внутреннего аудита:

- а) компетентность внутреннего аудитора;
- б) соответствие с кодексом этики;
- в) общение с пользователями услуг и использование средств коммуникации;
- г) непрерывное обучение.

В раздел "Осуществление внутреннего аудита" должны быть включены стандарты, регулирующие осуществление внутреннего аудита как в общем виде (например, в виде общей типовой процедуры внутреннего аудита), так и по конкретным направлениям аудиторских процедур (в разрезе конкретных объектов и целей аудита). Стандарты, регламентирующие стадии типовой процедуры внутреннего аудита, могут быть следующими:

- а) планирование внутреннего аудита,
- б) проведение процедур сбора, систематизации, документирования (составление рабочих документов), анализа и оценки информации о состоянии объекта внутреннего аудита,
- в) составление отчетных документов внутреннего аудита,
- г) доведение результатов внутреннего аудита до заинтересованных лиц и последующие действия.

В стандартах же, регулирующих осуществление внутреннего аудита по конкретным направлениям, должны быть освещены соответствующие методики с указанием целей и задач различных видов проверок (например: оценка качества управленческой информации; оценка рисков деятельности организации; проверка деятельности менеджеров на предмет ее соответствия принятой в организации финансовой политике, планами и процедурами, внешним и внутренним нормативным документам; проверка сохранности и эффективного использования ресурсов и т.д.), объектов и предметов данных проверок, методов проверок, рабочих и отчетных доку-

ментов внутреннего аудитора, возможных видов ошибок и нарушений, последовательности работ и порядком действий внутренних аудиторов. И, наконец, в раздел "Управление внутренним аудитом" могут быть отнесены следующие стандарты:

- а) управление подразделением внутреннего аудита и его ресурсами (за исключением кадровых),
- б) регламентация внутреннего аудита,
- в) контроль качества работы внутренних аудиторов,
- г) управление персоналом отдела внутреннего аудита,
- д) координация действий с иными подразделениями организации, государственными контролерами и внешними аудиторами,
- е) аудиторские комитеты<sup>57</sup>.

Перед составлением плана проведения проверки государственным контролерам целесообразно выяснить степень влияния работы внутренних аудиторов на объем и структуру контрольных мероприятий. Подход к оценке СВК (справедливый и для внутреннего аудита как важного ее элемента) описан в начале данной главы, поэтому мы не будем заострять на этом внимание. Укажем только на некоторые дополнительные моменты. Так, предварительно ознакомившись с документами по организации подразделения внутреннего аудита (положение об отделе, штатное расписание, должностные инструкции, приказ о создании и др.) и определив функции и направления деятельности данного подразделения, необходимо оценить внутрифирменные стандарты профессиональной деятельности внутренних аудиторов и кодекс этики на предмет качества (следует уточнить, что стандарты являются качественными, если их соблюдение обеспечит гарантии высоких результатов деятельности внутренних аудиторов). Для принятия решения об использовании работы внутренних аудиторов и их непосредственной помощи государственным контролерам (в целях сокращения процедур ГФК) последним необходимо определить степень соответствия фактической деятельности внутренних аудиторов принятым стандартам и этическим нормам, установить меру воздействия результатов внутреннего аудита на совершенствование внутрифирменного управления, оценить качество и эффективность работы внутренних аудиторов. Последнее, например, предполагает: проведение обзора планов и программ внутреннего аудита, ознакомление с распоряжениями по внутреннему аудиту, изучение рабочих документов и отчетов внутреннего аудита, проверку мероприятий по устранению выявленных в процессе внутреннего аудита ошибок и злоупотреблений (проверку приказов или распоряжений о принятых мерах по исправлению выявленных недостатков и по совершенствованию деятельности), оценку системы контроля качества внутреннего аудита, оценку кадровой политики в отношении внутренних аудиторов и т.д. Кроме того, для установления степени общности внешнего и внутреннего контроля (аудита), а также возможности использования последнего можно применять специальные таблицы взаимозависимости целей и задач внутреннего и внешнего аудиторского контроля<sup>58</sup>.

Итак, оценка и использование внутреннего контроля - действенный метод совершенствования ГФК, позволяю-

<sup>57</sup> Подробнее о стандартах и этических нормах внутреннего аудита см.: Бурцев В.В. Этические нормы и профессиональные стандарты в сфере внутреннего аудита // Аудиторские ведомости. - 1999. - № 7. - С. 22-32.

<sup>58</sup> Подробнее о таких таблицах см.: Аренс А., Лоббек Дж. Аудит. - М.: Финансы и статистика, 1995.

ший исключить излишнюю трату ресурсов и сделать госконтроль более эффективным. Поэтому становится все более необходимой разработка адекватных механизмов оценки СВК организаций разных типов. По итогам контроля органам ГФК целесообразно разрабатывать рекомендации, оказывать консультативно-методологическую помощь по организации и совершенствованию СВК контролируемых субъектов хозяйствования.

Концепция использования СВК включает также и соответствующую *государственную надзорную систему*. Так, в целях совершенствования государственного контроля коммерческих организаций (государственных, с государственным участием, особо связанных с деятельностью государства), а также минимизации рисков в управлении и использовании ими государственных ресурсов целесообразно реализовать следующий механизм государственного надзора. Данные организации (за исключением малых предприятий) в установленном порядке будут обязаны создавать службы внутреннего контроля. При этом организации с полной или частичной государственной собственностью, организации - получатели государственных гарантий, субвенций, субсидий, ссуд, кредитов (в том числе в рамках реализации целевых государственных программ) должны будут представлять отчеты о состоянии внутреннего контроля в Счетную палату РФ (или - в случае использования средств регионов - в региональные контрольно-счетные органы). Причем перед предоставлением государственных средств данным организациям в любой форме будет необходимо осуществлять комплексную ревизию их деятельности в целях подтверждения надежности их финансовых, управленческих и контрольных систем. Отчеты о СВК этих организаций будут содержать информацию, необходимую также и в целях дальнейшего надзора за ними в течение периода использования (управления) предоставленных государственных средств. Функции же такого надзора целесообразно возложить на один из наиболее крупных органов ГФК, например, на Счетную палату РФ. Для этого в Счетной палате РФ необходимо будет создать специальное подразделение (например, Департамент надзора за состоянием внутреннего контроля в субъектах хозяйствования). В дальнейшем же в целях совершенствования государственного надзора за стабильностью финансовых рынков необходимо будет ввести обязательность составления и представления в соответствующие органы (ФКЦБ России и др.) отчетов об организации СВК акционерными обществами, акции которых котируются на биржах. В связи с вышеотмеченным возникает необходимость специального нормативного правового акта, регламентирующего порядок такого надзора. По нашему мнению, таким актом может быть, например, Положение "Об организации внутреннего контроля в коммерческих организациях". В данном документе должны быть освещены как минимум следующие основные положения: общие положения; цели и задачи внутреннего контроля; принципы внутреннего контроля; организация службы контроля (в том числе ее организационно-структурно-штатное построение и статус); права службы внутреннего контроля; обязанности службы внутреннего контроля; права и обязанности сотрудников других подразделений организации по взаимодействию со службой внутреннего контроля; требования к кадровому составу службы внутреннего контроля (в частности, профессионализм, компетентность, честность, принципиальность, требовательность и т.д.) и порядок его

назначения (отбор кандидатов, стажировка перед приемом на работу, экзамены на квалификацию, профессиональное совершенствование, переподготовка и т.д.); планирование деятельности и отчетность службы внутреннего контроля; подготовка и проведение контрольных процедур; реализация результатов контроля и т.д. Положения к данному Положению могут быть следующие:

- 1) Отчет о состоянии внутреннего контроля;
- 2) Порядок аттестации руководителей службы внутреннего контроля (аттестация проводится Счетной палатой РФ);
- 3) различного рода методические рекомендации по осуществлению внутреннего контроля по отдельным вопросам, в конкретных областях хозяйствования и т.д.

В развитие Положения необходимо будет издавать указания, устанавливающие конкретный порядок организации служб внутреннего контроля в различных видах организаций (в соответствии с отраслевой спецификой, спецификой собственности, оргструктурой, размерами и видами деятельности и т.д.). Отчеты о состоянии внутреннего контроля будут подписывать руководитель службы внутреннего контроля и руководитель проверяемой организации. По этим отчетам Счетная палата сможет определять зоны повышенного риска контрольных систем, а также так называемые "узкие места" в системах управления контролируемой организации. Это позволит Счетной палате своевременно предотвратить различного рода нарушения, разработать превентивные или корректирующие меры, контролировать реализацию этих мер. В общем и целом такая нагрузка на внутренний контроль хозяйствующих субъектов, по нашему мнению, должна значительно сократить затраты на осуществление непосредственных контрольных процедур со стороны государственных органов, снизить риски неэффективного использования и прямых потерь государственных финансовых средств, оптимизировать и усовершенствовать систему ГФК.

Обоснованность нашего предложения как нельзя лучше подтверждает опыт ГФК экономически развитых стран и их объединений. Рассмотрим это подробнее.

Например, весьма показателен в этом плане опыт канадских коллег. Например, в функции ведомства Генерального ревизора Канады, кроме всего прочего, входит оценка механизмов принятия решений и систем внутреннего контроля в государственных учреждениях и корпорациях. Так, при проверке обоснованности затрат, произведенных государственным учреждением или корпорацией, осуществляется оценка наличия системы внутреннего контроля эффективности данных затрат. Иногда в обязанности канадских государственных ревизоров входит не оценка эффективности тех или иных государственных программ, а именно оценка и выдача соответствующего заключения о том, насколько обоснованно и правильно такая оценка делается самими государственными служащими (управляющими). Вообще, в последние годы ревизоры Канады отошли от детальных проверок финансовой документации по каждой сделке с государственными финансами, как это было раньше. Эта работа возлагается на внутренний финансовый контроль, который должен быть организован в каждом государственном учреждении. Основной упор сейчас делается на проверку эффективности систем управления материальными и финансовыми ресурсами. В основном используется системный подход в проведении проверок, когда рассматриваются такие вопросы, как планирование, бюджетный контроль и отчетность, системы управленческой информации и оценки исполнения, когда производится физиче-



ский осмотр объектов и имущества, оценка конечных результатов отдельных программ [91].

В плане реализации нашего предложения о внедрении системы отчетности о внутреннем контроле организаций полезен и американский опыт. Так, в 1982 г. Правительство США приняло так называемый Закон о финансовой честности, обязующий крупнейшие федеральные агентства страны представлять ежегодные доклады об исполнении данного закона, в которые в числе прочего должны включаться сведения об эффективности внутреннего контроля. Оценка этих докладов проводит Главное контрольное управление США (орган контроля по линии законодательной ветви власти). Оно также вносит предложения о мерах, которые федеральные агентства должны предпринять к оценке своих внутренних контрольных систем, исправлению выявленных в них недостатков и соответствующей отчетности. Необходимо отметить, что о всех выявленных фактах, а также о предложениях по совершенствованию внутреннего контроля в установленном порядке ставится в известность Конгресс США. Надзор за исполнением вышеупомянутого закона, а также за устранением выявленных Главным бюджетно-контрольным управлением недостатков внутреннего контроля возложен на Административно-бюджетное управление США<sup>59</sup>. В этой связи стоит упомянуть п.3 ст.3 Лимской декларации руководящих принципов контроля, принятой X Конгрессом Международной организации высших контрольных органов [111], в котором говорится следующее: "В качестве внешней контрольной службы высший контрольный орган должен проверять эффективность внутренней контрольной службы. Если внутренняя контрольная служба признана эффективной, необходимо предпринимать усилия, не ущемляя право высшего контрольного органа проводить всеохватывающую проверку, с тем, чтобы обеспечить необходимое разделение задач и сотрудничество между высшим контрольным органом и внутренней контрольной службой". Все это говорит о том, что вопросы использования внутреннего контроля организаций в плане совершенствования ГФК и в дальнейшем будут становиться все более актуальными.

## **Заключение**

В сегодняшних трансформационных условиях возрастает роль и значение государственного финансового контроля. В целях сохранения единого экономического пространства и экономического суверенитета Российской Федерации необходимо, чтобы под действенным финансовым контролем государства находились все звенья экономической сферы и направления рыночных преобразований. В то же время проблема организации контроля государственных финансовых потоков приобретает особую важность в связи с тем, что последние, образуясь в результате хозяйственных трансакций с участием государства, пронизывают все сферы и направления хозяйственной деятельности на любом уровне. В этой связи также возрастает роль и значение государственного контроля финансово-хозяйственной деятельности государственных организаций, организаций с государственным участием или особо связанных с деятельностью государства. Способность органов управления регулировать хозяйственную деятельность во многом зависит от качества соответствующего ин-

формационного обеспечения. Финансовый же контроль во взаимосвязи с учетом и экономическим анализом является основой государственной системы формирования информации об управлении государственными финансовыми потоками и финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов. Вполне понятно, что от качества такой информационной системы во многом зависит правильность решений по проведению тех или иных хозяйственных операций с государственными материальными и нематериальными ресурсами, а также обоснованность экономического регулирования на всех уровнях государственного управления.

Основное значение ГФК в современных условиях состоит в формировании полной и объективной картины о государственных финансовых потоках, финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов. Значение ГФК наиболее полно раскрывается в его функциях. Важнейшая функция ГФК - функция обеспечения целостности систем управления государственными финансовыми потоками и финансово-хозяйственной деятельностью экономических субъектов (в частности, государственных организаций, организаций с государственным участием или особо связанных с деятельностью государства). К основным функциям ГФК также следует отнести защитную, информативную, оперативную и превентивную.

Привлечение к удовлетворению общественных нужд негосударственных организаций, использование инфраструктуры негосударственных финансово-кредитных учреждений для обслуживания государственных средств, выход государства на рынок в качестве собственника имущества и производителя товаров и услуг, разнообразие финансовых аспектов деятельности государства при осуществлении им своих непосредственных задач и функций - все это предъявляет повышенные требования к системе ГФК. В то же время последнюю в настоящее время нельзя считать действенной и эффективной. Об этом свидетельствуют, в частности многие отчеты Главного контрольного управления Президента РФ и Счетной палаты РФ, в которых отмечаются многочисленные нарушения не только в сфере управления финансовыми потоками государства, но и в деятельности самих государственных контрольных органов по линии исполнительной власти. Можно констатировать отсутствие целостной эффективной системы ГФК, так как важнейшие ее элементы в общем и целом пока не сформированы.

Для того, чтобы ГФК в Российской Федерации был действительно эффективным и соответствовал уровню развитых государств, необходимо проделать много важных и существенных преобразований. С учетом результатов научных исследований отечественного ГФК, международной науки и практики, особенностей современного российского социума, исторического наследия и исходных позиций, а также существующих правовых норм должна быть разработана концепция реформирования и развития ГФК, создания его системы. Причем сама концепция, идеи, заложенные в ней, являясь актом государственного значения, будут требовать основополагающих государственных решений.

Следует отметить, что важным условием эффективности хода реформ отечественного ГФК является укрепление государственной финансовой безопасности. В то же время саму проблему обеспечения государственной финансовой безопасности в современных условиях во многом решает как раз ГФК экономических субъектов (в част-

<sup>59</sup> Подробнее см.: Доклад Главного контрольного управления США за 1989 г. // Контроллинг. - 1992 - №3.

ности, контроль на предмет действенности системы финансовой безопасности государственных предприятий, (предприятий с государственным участием или особо связанных с государством), ее способности обеспечить защиту от недобросовестных иностранных конкурентов или контрагентов по договорам, минимизировать упущенную выгоду в рамках внешнеэкономических операций и пр.).

Реформирование же ГФК следует начинать с формирования его системной и завершенной нормативной базы. Сегодня как никогда четко проявляется зависимость эффективности ГФК от качества соответствующего правового обеспечения. Проблема правовой неурегулированности ГФК высвечивает ряд причин, ее обуславливающих: нечеткость формулировок, ведущая к неправильному толкованию правовых норм, касающихся ГФК; несогласованность нормативно-правовых актов; отсутствие актов, принятие которых диктуется самой практикой (кроме того, существующая и достаточно громоздкая база все более устаревает). Достаточно отметить, что в нормативно-правовых актах даже не закреплено определение самого понятия ГФК. Следует отметить, что, хотя руководство страны и предпринимает первоначальные шаги к решению проблемы контроля, в целом формирование нормативно-правовой базы ГФК неоправданно затягивается. При формировании нормативной базы ГФК следует решить ряд важных задач, в том числе: определить терминологию и понятийный аппарат ГФК; разработать методологию ГФК (цели, задачи, принципы и т.д.); определить организационную структуру системы ГФК; определить органы правового регулирования ГФК, их права и обязанности; определить субъектов права ГФК; определить предмет, отношения регулирования, цели и задачи системы нормативно-правовых актов (законодательства) ГФК; определить основные источники права ГФК (нормативно-правовые акты) и уровни нормативно-правового регулирования; определить порядок построения системы нормативно-правовых актов ГФК, ее структуру (части, разделы, подразделы и т.д., их расположение в определенной последовательности) и содержание; разработать порядок систематизации нормативных актов ГФК и обозначить основные направления их взаимосвязей с нормативной базой бухгалтерского учета, экономического анализа, статистики и др. При этом системообразующим звеном общей системы нормативно-правовых актов ГФК должен являться Закон о системе государственного финансового контроля. Принятие Закона по сути ознаменует собой начало формирования комплексной системы законодательных и нормативных актов ГФК в современных условиях построения развитого демократического правового государства.

Как уже отмечалось в исследовании, в отечественной науке и практике нет единого понимания ГФК, нет его концепции. Дают о себе знать определенная "ведомственность" интересов, отсутствие комплексного подхода к изучению и решению тех или иных вопросов ГФК. Кроме того, изменившиеся и продолжающие динамично меняться в сторону усложнения условия хозяйствования, прогрессирующая нестабильность политической и социально-экономической среды требуют пересмотра старых типовых инструкций и методических указаний, единообразно регулирующих основные вопросы организации и проведения комплексных ревизий и тематических проверок. Все эти проблемы и должна, по нашему мнению, решить стандартизация ГФК. Стандартиза-

ция на уровне отдельных органов - лишь частичное решение общего вопроса стандартизации. По нашему мнению, кроме внутренних регламентов, учитывающих специфику конкретных органов и их подразделений, необходима и система общих для всех контрольных органов и обязательных для выполнения стандартов. При этом для каждого специализированного органа ГФК должна будет определяться степень совместимости общих стандартов с его полномочиями (т.е. использовать эти стандарты орган будет в пределах своих задач и полномочий). Иными словами, каждый специализированный орган ГФК должен будет согласовывать свою деятельность (регламентированную внутренними стандартами) с основными требованиями, указанными в общих стандартах. В то же время следует отметить, что, так как органы ГФК должны самостоятельно определять формы, объем и методику контроля (иначе будет нарушен принцип их независимости), общие стандарты в отношении внутренних будут иметь направляющую функцию.

В общем и целом стандарты ГФК, являясь первоначально, руководящим правилом и порядком деятельности государственных контролеров, основой целесообразности и эффективности функционирования органов ГФК, будут формулировать единые базовые требования, определяющие нормативные требования к качеству и надежности ГФК, и обеспечивать определенный уровень гарантии его результатов при их соблюдении. Стандартизация будет являться весьма важным фактором системности органов ГФК, она создаст организационно-методологическую основу специализации и кооперирования органов ГФК, придаст их системе свойства самоорганизации. В то же время система органов ГФК, обладая взаимосвязанными признаками целостности (стандартизация) и обособленности (для каждого органа свои задачи), будет иметь свойства, которыми не обладает ни один из органов, взятый в отдельности. Иными словами, базовые стандарты ГФК (а следовательно, и общие программы базового контрольного обслуживания) обусловят так называемый синергитический эффект (или эффект взаимосвязи) в системе ГФК, при котором суммарная отдача функционирования контрольных органов будет выше, чем сумма показателей отдачи каждого в отдельности, в силу унифицированности систем документации и терминологии, методических и информационной совместимости, единства измерений контрольных работ, а следовательно, возможности усиления взаимодействия, результатом которого будет объединение усилий, взаимозаменяемость (при необходимости), а также экономия всех видов ресурсов (в том числе от совмещения банков информации).

В Российской Федерации возможны два пути или две программы развития стандартизации ГФК. По программе-минимум (или как минимум) стандарты должны обратить внимание руководителей и специалистов ГФК на новые общие подходы к функционированию государственной контрольной системы, определить пути для ее развития и совершенствования, закрепить соответствующий понятийный аппарат. Программа-максимум (к чему, естественно, и нужно стремиться) должна предполагать проведение регламентации всей профессиональной деятельности государственных финансовых контролеров, практической унификации ГФК по предложенным стандартам.

Следуя системному подходу, профессиональные стандарты ГФК следует разделить на следующие типы:

- 1) общие стандарты, или основополагающие принципы деятельности органа ГФК;
- 2) стандарты к процедурам контроля, или процедурные стандарты.

При этом особое внимание заслуживают последние, так как они в общем и целом будут являться основой методического обеспечения ГФК. В соответствии с концепцией стандартизации ГФК процедурные стандарты можно рассматривать как один из двух типов профессиональных стандартов ГФК. В общем же виде процедурные стандарты можно представить как систему. Процедурные стандарты, или систему процедур контроля, следует подразделять на следующие три уровня:

- 1) общая процедура контроля (или процедура в общем виде),
- 2) общие и частные стандарты к общей процедуре (процедурные стандарты), а также дополнительные (или специфические) стандарты (причем дополнительные стандарты по своему характеру могут относиться как к общим, так и к процедурным стандартам),
- 3) непосредственные процедуры контроля (т.е. на данном уровне процедуры приобретают свой непосредственный (конкретный, или частный) характер - указываются должностные взаимодействия, информационные потоки и т.д. по конкретным контрольным мероприятиям).

Стандарты ГФК будут являться общими для всех основных специализированных контрольных органов. В самостоятельный элемент стандартизации следует отнести внутренние стандарты деятельности органа ГФК (которые, в свою очередь, могут подразделяться на общие и процедурные).

В то же время следует отметить, что кроме профессиональных стандартов для обеспечения высокого качества работы, а также высокой общественной оценки профессии необходимы этические нормы поведения. Поэтому следующий важный вопрос нормативной базы ГФК и одна важная составляющая профессиональной деятельности государственных финансовых контролеров - это профессиональная этика. Кодекс профессиональной этики государственных финансовых контролеров должен состоять из двух частей - этических принципов ГФК и основных положений по поведению контролеров (т.е. правил поведения в конкретных ситуациях). При этом к последним в качестве приложений целесообразно разрабатывать и публиковать вопросы и детальные разъяснения о нормах поведения государственных контролеров в различного рода нестандартных ситуациях.

Вопросы нормативного, методологического и методического обеспечения современного ГФК следует решать в комплексе с формированием отвечающей современным условиям организационной структуры ГФК, т.е. решением многочисленных структурных вопросов системы важнейших органов ГФК. Формирование четкой и целостной организационной структуры ГФК является одним из важнейших направлений совершенствования его организации. Существующая же структура не отличается ни четкостью, ни целостностью. Деятельность важнейших контролирующих структур в стране в значительной мере накладывается, т.е. происходит пересечение направлений их деятельности, что без соответствующей координации порождает неоправданное дублирование и параллелизм. Вследствие этого не только размывается ответственность контрольных органов, но и происходит нерациональная трата выделенных на контроль бюджетных средств. Органы ГФК недостаточно взаимодействуют, коммуникационные системы между

ними в должной мере не отработаны, имеет место разобщенность и раздробленность в политике ГФК, отсутствует действенная система обмена информацией между органами ГФК о выявленных нарушениях в сфере финансов, отсутствует единая информационная база, что не позволяет полностью владеть ситуацией и правильно ориентироваться в среде контроля. Следует отметить, что формирование структуры системы органов ГФК является весьма сложным процессом, требующим решения ряда аналитических и организационно-технических задач. Важнейшими же направлениями совершенствования организационной структуры системы органов ГФК являются следующие: создание четких механизмов взаимодействия Счетной палаты РФ и контрольно-счетных органов по линии законодательной власти в субъектах Российской Федерации без потери их независимости друг от друга; расширение сферы деятельности Главного контрольного управления Президента РФ в области оценки вопросов государственного управления и создание для этого соответствующих подразделений; формирование четкого механизма согласований в контрольной политике и эффективной информационно-коммуникационной системы между органами федерального казначейства России, органами налогового (МНС России) и банковского контроля (ЦБР); восстановление ведомственного контроля в форме организации специальных Комиссий ведомственного контроля с административным подчинением руководителю органа исполнительной власти (в котором будет создана Комиссия) и функциональным подчинением Счетной палате РФ; введение в структуру аппаратов органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации должности Генерального контролера (с подчинением Генерального контролера непосредственно главе органа исполнительной власти либо руководителю его аппарата) и создание соответствующего контрольного аппарата; создание Комитета регулирования ГФК (обеспечивающего взаимодействие, координацию и синхронизацию деятельности основных специализированных органов ГФК в Российской Федерации); организация Ассоциации государственных финансовых контролеров России, научно-исследовательских и учебных структур ГФК.

В современных условиях многочисленные проблемы ГФК на практике следует решать во взаимодействии как государственных, так и негосударственных контрольных органов. Например, в Российской Федерации в современных условиях многоукладной экономики целесообразно широкое использование независимого аудита (аудиторских организаций) в деятельности органов ГФК. Следует отметить, что отдельные контролирующие органы уже делают первые шаги в плане отработки путей взаимодействия с аудиторскими организациями. Важным шагом к формированию путей плодотворного взаимодействия и сотрудничества ГФК и независимого аудита явилось введение Постановлением Правительства РФ от 29 января 2000 г. № 81 "Об аудиторских проверках федеральных государственных унитарных предприятий" обязанности ежегодных аудиторских проверок федеральных государственных унитарных предприятий. Сотрудничество профессиональных аудиторских организаций и их объединений и органов государственного финансового контроля целесообразно развивать, организуя совместные заседания "круглого стола", конференции и иные официальные встречи, с

обсуждением на них проблем взаимоотношений (например, определение механизмов участия аудиторов в решении спорных вопросов по материалам проверок, осуществленных налоговыми органами, до принятия решений по ним), решением типовых спорных вопросов по проверкам, обменом опытом и т.д. Но серьезным шагом к упорядочению и совершенствованию взаимодействия государственных и независимых финансовых контролеров будет являться регламентация их взаимоотношений на основе стандарта "Взаимоотношение между независимыми аудиторами и государственными контролерами-ревизорами". В целях совершенствования, повышения эффективности финансового контроля в банковской сфере, обусловленного плодотворным взаимодействием органов государственного и независимого (аудиторского) контроля, следует функции по оценке финансовой состоятельности и деловой репутации юридических лиц - приобретателей более 20% долей (акций) коммерческого банка или его контрольного пакета (далее - приобретателей) возложить на институт аудита. Также целесообразно привлекать независимых аудиторов как независимых и опытных специалистов к выдаче ежегодного квалифицированного аудиторского заключения об исполнении бюджетов субъектов РФ (в отчетном году), а также к анализу и выдаче заключений (отчетов) о состоянии систем управления финансово-хозяйственной деятельностью (включающих в числе прочего и оценку финансового состояния) крупных предприятий, (особенно, имеющих важное значение для экономики страны).

В то же время следует отметить и необходимость взаимодействия разных уровней ГФК. Так, одним из важных направлений совершенствования отечественного ГФК в современных условиях является переориентация приоритетов контроля, проводимого специализированными органами ГФК, с непосредственной проверки операций организаций, тем или иным образом использующих государственные средства, на оценку их СВК. На сегодняшний день государственные контролеры из специализированных органов ГФК в основном приступают к проверке непосредственных хозяйственных операций экономических субъектов. Это прописано и в нормативной базе, и в разнообразных руководствах по контролю, но такой подход с точки зрения современных требований можно признать неполным, так как он не затрагивает предварительную проверку контрольных систем предприятий. И хотя в научной литературе соответствующей области авторы в основном рекомендуют и заостряют внимание на непосредственном контроле деятельности и разнообразных методах его совершенствования, этот подход уже устарел. В связи с тенденцией роста объема и разнообразием структуры информационных потоков, усложнением условий хозяйствования, расширением сфер деятельности организаций (в том числе в связи с транснационализацией хозяйствования) возникает бесчисленное множество подлежащих непосредственному контролю предметов. Этот всеобъемлющий контроль требует все больших затрат ресурсов и времени, что отвлекает от более важных задач. Так, если в прежние годы предметами государственного контроля были, в основном, сохранность и эффективное использование ресурсов, а также законность финансово-хозяйственных операций организации, то в настоящее время помимо этого контролю целесообразно все более ориентироваться на рационализацию

управленческих систем проверяемых предприятий (системы сбыта, снабжения, управления инвестиционной деятельностью и т.п.), поиск путей повышения эффективности их финансово-хозяйственной деятельности. Гораздо эффективнее подходить к контролю не только с точки зрения непосредственных объектов и финансово-хозяйственных операций, а определять именно те системы, контроль которых позволит сделать выводы о всей деятельности. Отечественным специализированным органам ГФК следует оценивать прежде всего СВК проверяемых хозяйствующих субъектов, предварительно установив "пределы доверия" к ней, т.е. пределы, до которых можно полагаться на внутренний контроль.

Все эти и многие другие вопросы развития отечественного ГФК нужно решать всем специалистам в данной области - принимающим решения государственным руководителям, государственным финансовым контролерам (включая бухгалтерский аппарат государственных организаций), независимым аудиторам, научным работникам, преподавателям<sup>60</sup>.

Ценность же настоящего исследования в общем и целом заключается в разработке теоретических и практических вопросов организации системы государственного финансового контроля в Российской Федерации, обеспечивающей эффективное функционирование государства в условиях многоукладной экономики.

Следует подчеркнуть, что процесс развития системы ГФК по своей сути перманентен и должен быть адекватен процессу развития государства. Поэтому, организовав соответствующую систему ГФК, необходимо будет ее периодически оценивать на предмет адекватности внутренним и внешним условиям функционирования государства. При этом основные научные предпосылки дальнейшего развития системы ГФК в России будут проистекать главным образом из следующего:

- характер эволюции государства (в том числе изменения формы правления, формы государственного устройства, государственно-правового режима) и его финансовой системы с учетом общемировых тенденций;
- научная обоснованность выбранных направлений, планов экономического и социально-политического развития, механизмов их реализации;
- результаты экономических и социально-политических реформ.

В заключение же необходимо еще раз подчеркнуть, что создание в России эффективной системы ГФК является требованием сегодняшнего дня. Без такой системы невозможно построить сильное, эффективное и по-настоящему демократическое государство.

*Бурцев Владимир Владимирович*

<sup>60</sup> В связи с этим интересным представляется опыт германских коллег в плане скорейшего решения подобных актуальных проблем. Например, для глубокой проработки таких важных вопросов в бундестаге создаются так называемые "анкетные комиссии". Целью их создания является получение необходимой информационной базы, облегчающей бундестагу принимать законодательные решения. В такие комиссии, помимо депутатов, привлекаются специалисты и эксперты, представители университетов, причем в данной комиссии они пользуются равными правами с депутатами [174]. При парламенте России также целесообразно создать такого рода комиссию с целью как можно более успешного решения проблемы отечественного ГФК.